



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, Adr. vom 26. Februar 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Jänner 1999 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In Punkt I. des Erbübereinkommens vom 7.11.1994 haben der Berufungsführer und seine Schwester folgende Vereinbarung getroffen:

*"Gemäß § 8 WEG 1975 darf der Mindestanteil außer zur Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentums von Ehegatten nicht geteilt werden. Da somit die erblasserischen Kinder SM und mj. Bf nicht grundbücherliche Miteigentümer der nachlaßgegenständlichen Eigentumswohnung in EZ [...] werden können, übernimmt mj. Bf diese Eigentumswohnung in sein grundbücherliches Alleineigentum, während SM außerbücherliche Hälfteigentümerin der genannten Wohnung wird. Mj. Bf wird somit hinsichtlich eines Hälfteanteiles an dieser Eigentumswohnung Treuhänder seiner Schwester SM .
Für den Fall der Veräußerung der nachlaßgegenständlichen Eigentumswohnung hat mj. Bf die Hälfte des Veräußerungserlöses abzüglich der zwischenzeitlich von ihm für den Hälfteanteil getätigten Aufwendungen und Steuern an SM auszubezahlen.
Mj. Bf, vertreten durch EM, verpflichtet sich hiemit jede Verfügung über diese Wohnung wie beispielsweise Veräußerung, Vermietung oder Verpfändung, sowie alle diese Wohnung betreffenden wichtigen Verwaltungsmaßnahmen nur mit Zustimmung von SM vorzunehmen. Zur Besicherung dieser Ansprüche räumt mj. Bf seiner Schwester SM das Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsarten an der Liegenschaft EZ [...] ein, welche dieses Vorkaufsrecht annimmt. Es wird grundbücherlich sichergestellt."*

Dieses Vorkaufsrecht wurde im Grundbuch sub CLNR 123 eingetragen.

Die Punkte II., III. und IV. der Vereinbarung vom 13. Oktober 1998 lautet:

"II.

SM erklärt hiemit, gegen Bezahlung nachstehender Beträge auf ihr unter Punkt I. des Erbüereinkommens vom 7.11.1994 angeführtes Zustimmungsgesetz und ihr sub CLNR 123 in EZ[...] eingetragenes Vorkaufsrecht zu verzichten:

| | |
|--|-----------------------|
| <i>Hälfteanteil des ursprünglichen Kaufpreises</i> | <i>1.150.000,00 S</i> |
| <i>abzüglich Saldo des Darlehens der Raiffeisenbauparkasse zum Stichtag 20.10.1998</i> | <i>281.313,81 S</i> |
| <i>abzüglich 50% des aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehens (CLNR 52)</i> | <i>232.187,50 S</i> |
| zu zahlender Betrag daher | 636.498,69 S |

III.

SM unterfertigt gleichzeitig mit diesem Vertrag hinsichtlich des sub CLNR 123 in EZ [...] einverleibten Vorkaufsrechtes eine Löschungserklärung und beauftragt hiemit RA [...] das Vorkaufsrecht nach Bezahlung des obigen Betrages in Höhe von 636.498,69 im Grundbuch zu löschen.

Die Bezahlung ist durch Original-Empfangsbestätigungen der Raiffeisenbauparkasse und der Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG als Vertreterin des Landes Vorarlberg nachzuweisen.

IV.

Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieser Vereinbarung sowie der Löschungserklärung verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren werden [von den] Vertragsteilen je zur Hälfte getragen. Die Vertragsteile haften für die Entrichtung der Kosten, Steuern und Gebühren zur ungeteilten Hand."

Mit Bescheid vom 29. Jänner 1999 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von 40.250,00 S, das sind 3,5% von 1.150.000,00 S vorgeschrieben.

In der Berufung vom 26. Februar 1999 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, Zweck des § 1 Abs 2 GrEStG sei es, Grundstücksumsätze zu erfassen, die in Bezug auf die Herrschaft über ein Grundstück den in Abs 1 beschriebenen Umsätzen so nahe kommen, dass sie wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Grundvoraussetzung für die Annahme eines Grunderwerbsteuerpflichtigen und den in § 1 Abs 1 beschriebenen Fällen nahe kommenden Grunderwerbsteuerpflichtigen Grundstücksumsatzes sei weiters, dass der wirtschaftliche Eigentümer die Möglichkeit besitze, unabhängig von den Eigentumsverhältnisse rechtlich oder wirtschaftlich über die Liegenschaft zu verfügen, das heißt, die für den Verkauf entscheidende Rechtsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Diese Bedingung für die Verschreibung einer Grunderwerbsteuer sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Der bloßen Aufgabe eines Vorkaufsrechtes gegen Leistung einer Abstandszahlung könne nicht gleiche rechtliche Qualität wie einem Grundstücksumsatz im Sinne des § 1 Abs 1 GrEStG beigemessen werden. Die Vorkaufsberechtigte SM habe sich nie in einer Rechtsposition befunden, die es ihr ermöglicht hätte, rechtlich oder wirtschaftlich über die Liegenschaft in irgendeiner Weise zu verfügen. Nur der Berufungsführer habe als zivilrechtlicher Eigentümer der Anteile mit Wohnungseigentum die Möglichkeit gehabt, über die Liegenschaft zu verfügen. Zudem würde die Verschreibung einer Grunderwerbsteuer eine gesetzwidrige Doppelbesteuerung bedeuten, da bereits die mit Erbübereinkommen vom 7.11.1994 erfolgte Übertragung der Wohnung an den Berufungsführer dem Finanzamt zur Bemessung der Erbschaftssteuer angezeigt worden sei. Das Finanzamt habe bereits damals diese Liegenschaftsübertragung der Erbschaftssteuer unterzogen, in dem es den Erhöhungsbetrag gemäß § 8 Abs 4 ErbStG vorgeschrieben habe. Dieses Grunderwerbsteueräquivalent ersetze die beim Erbgang entfallende Grunderwerbsteuer, sodass die nochmalige Verschreibung einer Grunderwerbsteuer einer Rechtsgrundlage entbehre. Selbst wenn man von einem steuerbaren Vorgang ausgehe, wäre die Annahme einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.150.000,00 nicht gerechtfertigt. Die Gegenleistung würde 636.498,69 S betragen. Er beantrage daher den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu die Grunderwerbsteuer mit 22.277,45 S festzusetzen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2004 als unbegründet abgewiesen.

Durch den Vorlageantrag vom 5.8.2004 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Zu den Rechtsvorgängen im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG gehört auch die nach positivem Recht im Einzelnen zwar nicht geregelte, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit mögliche Treuhandschaft, deren Wesensmerkmal es ist, dass der Treuhänder zwar eigene Rechte im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung ausübt. Der häufigste Fall ist der der so genannten fiduziarischen Treuhand; der Treuhänder ist hier nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers oder eines dritten Begünstigten auszuüben. Ein Treuhandverhältnis liegt also vor, wenn ein Treugeber ein Vollrecht an einen Treuhänder überträgt, der es im eigenen Namen, aber regelmäßig im fremden Interesse ausübt. Der Treuhänder ist hiebei lediglich im Innenverhältnis dem Treugeber gegenüber schuldrechtlich verpflichtet, dem wirtschaftlichen Zweck gemäß vom Recht Gebrauch zu machen. Im Außenverhältnis ist der Treuhänder unbeschränkter Eigentümer, der dieses Vollrecht gegenüber Dritten in der Regel ohne erkennbare Beschränkung ausübt. Im Erbübereinkommen vom 7.11.1994 haben der Berufungsführer und SM vereinbart, dass der Berufungsführer die gegenständliche Wohnung in sein grundbücherliches Eigentum übernimmt, während SM außerbücherliche Hälfteigentümerin dieser Wohnung wird und der Berufungsführer sohin Treuhänder hinsichtlich des Hälfteanteiles von SM wird. Es bestand sohin zwischen dem Berufungsführer und SM Willensübereinstimmung, dass sie die streitige Liegenschaft je zur Hälfte gemeinsam erwerben wollen. Da aber gemäß § 8 Wohnungseigentumsgesetz in der damals geltenden Fassung der Miteigentumsanteil, außer zur Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentums von Ehegatten, nicht geteilt werden durfte, ist der Berufungsführer formell nach außen hin als Alleinerbe der Wohnung aufgetreten. Er ist damit wie im Erbübereinkommen ausgeführt und vom Finanzamt unterstellt, hinsichtlich des halben Anteils als Treuhänder für SM aufgetreten, indem er diesen halben Anteil zwar im eigenen Namen, aber im Auftrag und vor allem für Rechnung der SM erworben hat. Schon das obligatorische Recht, das der Treugeberin gegenüber dem Treuhänder zusteht, dass dieser nämlich die Liegenschaft für die Treugeberin besitze, erfüllt den gesetzlichen Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG (VwGH vom 2. November

1972, 2023/71). SM war daher wirtschaftliche Eigentümerin eines Hälfteanteiles der berufsgegenständlichen Wohnung. Die Ausführungen in der Berufung, wonach SM sich nie in einer Rechtsposition befunden habe, die es ihr ermöglicht hat, rechtlich oder wirtschaftlich über die Liegenschaft in irgendeiner Weise zu verfügen, ist angesichts oa Ausführungen und der zitierten Rechtsprechung des VwGH nicht nachvollziehbar. Die Vereinbarung vom 13. Oktober 1998 hatte den Zweck dem Berufungsführer die volle Verfügungsmacht über die gesamte Wohnung einschließlich des bisherigen außerbücherlichen Hälfteanteiles der SM einzuräumen. Zu diesem Zweck hat SM auf das ihr zur Sicherung des wirtschaftlichen Eigentums eingeräumte Vorkaufsrecht und ihr Zustimmungsrecht über jede Verfügung über die Wohnung gegen Bezahlung des halben ursprünglichen Kaufpreises in Höhe von 1.150.000,00 S (dieser Preis hat den Saldo des Darlehens der Raiffeisenbausparkasse sowie 50% des aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehens enthalten, die vom Berufungsführer übernommen wurden) auf den Kaufpreis verzichtet. Durch den Verzicht auf die Verpflichtung des Berufungsführers hinsichtlich jeder Verfügung über die Wohnung die Zustimmung von SM einzuholen und das als Sicherung für das wirtschaftliche Eigentum eingeräumte Vorkaufsrecht, hat SM dem Berufungsführer die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über ihren Hälfteanteil an der berufsgegenständlichen Wohnung eingeräumt. Dieser Vorgang unterliegt daher der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 2 GrEStG. Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 4 Abs 1 GrEStG grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage. Zur Gegenleistung gehört jene Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten. Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zu Gute kommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst. Schuldübernahmen von auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderungen als Kaufpreis oder sonstige Leistungen gehören daher auch zur Gegenleistung. Die Gegenleistung beträgt daher im gegenständlichen Fall 1.150.000,00 S.

Was den Einwand der Doppelbesteuerung betrifft, so ist der Berufungsführer darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei um zwei voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte handelt – einerseits den erbschaftssteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen nach BM und andererseits um ein grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft zwischen dem

Berufungsführer und SM, sodass von einer Doppelbesteuerung keine Rede sein kann. Für den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch SM wurde dieser keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 27. August 2004