



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ZM, Adr, vertreten durch Dr. Alfons Adam, 3040 Neulengbach, Rathausplatz 108, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. März 2004 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr. xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2003 erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien von einer zwischen den beiden Brüdern AM und ZM (dem nunmehrige Berufungswerber kurz Bw.) im Jahr 1994 (offenbar nur mündlich ) getroffenen Vereinbarung Kenntnis.

Im Jahr 1994 wurde dem Finanzamt bloß ein Kaufvertrag des Herrn AM mit Herrn DO vom 23. Juni 1994 über den Erwerb von 82/810stel Anteilen an der Liegenschaft EZ-X angezeigt, der keinerlei Hinweise auf mit dem Bw getroffene Vereinbarungen enthält.

Erst im Jänner 2003 wurde dem Finanzamt eine Vereinbarung der beiden Brüder vom 20. Dezember 2002 angezeigt, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

*"Einvernehmlich wird festgehalten, dass die Vertragspartner dieser gegenständlichen Vereinbarung A und ZM, die leibliche Brüder sind, den in Punkt I. näher bezeichneten Liegenschaftsanteil in wirtschaftlicher Hinsicht gemeinsam gekauft haben. Das ob diesen Liegenschaftsanteilen für X-Bank einverleibte Höchstbetragspfandrecht im Betrag von ATS 1.430.000,00 beruht auf einer Darlehensverpflichtung, die die beiden Vertragspartner gemeinsam eingegangen sind, wie sich aus dem Schuldschein vom 15. November 1994 ergibt.*

*Dieser Tatsache Rechnung tragend vereinbaren A und ZM hinsichtlich des vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteiles und im Hinblick auf die vorgesehen*

*Begründung von Wohnungseigentum eine Eigentümerpartnerschaft im Sinn des § 13 Wohnungseigentumsgesetz 2002. AM überträgt demgemäß den Hälfteanteil an den vertragsgegenständlichen 82/810 Anteilen an der Liegenschaft EZ-X an ZM und ZM übernimmt diesen Hälfteanteil in sein Eigentum."*

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. Februar 2004 (ein zuvor erlassener Bescheid vom 24. Februar 2003 mit dem Betreff "Vereinbarung vom 20. Dezember 2002" ist vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2004 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG aufgehoben worden) setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. ausdrücklich für die Vereinbarung im Jahr 1994 mit Herrn AM anlässlich der Ankaufes der Liegenschaftsanteile der EZ-X Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.727,71 (3,5 % von € 49.363,02) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass hinsichtlich 41/810tel Anteile der Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht worden sei.

In der gegen den Bescheid vom 18. März 2004 eingebrachten Berufung wurde vom Bw. bestritten, dass im Jahr 1994 ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen den Brüdern verwirklicht worden sei. Im Jahr 1994 sei als einzig grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang der Eigentumserwerb durch AM zu nennen. Dafür sei aber Grunderwerbsteuer vom vollen Kaufvertrag bezahlt worden. Die Vereinbarung vom 20. Dezember 2002 verwirkliche nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG, sondern sei allenfalls nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zu bewerten. Hierfür sei keine (eigene) Gegenleistung vorhanden und daher die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG vom dreifache Einheitswert des übertragenen Anteiles, sohin € 2.659,38, zu berechnen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie bereits vom Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2004 ausdrücklich festgehalten, ist der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Vereinbarung des Bw. aus dem Jahr 1994 mit seinem Bruder AM ergangen und ist daher nur die grunderwerbsteuerliche Beurteilung dieses Rechtsgeschäftes Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahren. Es ist daher in diesem Verfahren nicht über die grunderwerbsteuerliche Beurteilung der Vereinbarung vom 20. Dezember 2002 abzusprechen.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches 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).

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 bücherliches 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 einzuhoben, als bei diesem späteren Erwerbsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen 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 selbständig besteuert. Die Begründung und Abwicklung des Treuhandverhältnisses zwischen Treugeber und Treuhänder wird jedoch in einem solchen Fall im Ergebnis nur einmal besteuert (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519 unter Hinweis auf Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 287 zu § 1).

Der Treugeber erwirbt mit dem Erwerb des Grundstückes durch den Treuhänder - dabei kommt es auf den Beweggrund des Erwerbsvorganges nicht an - zugleich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das betreffende Grundstück im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG 1987 (Hinweis E 15. Jänner 1958, 1776/57; E 22. Oktober 1976, 1995/75; E 25. Juni 1992, 91/16/0049, 0050). Die Kürzungsvorschrift des § 1 Abs 4 GrEStG 1987 kommt beim Erwerb der Verwertungsbefugnis durch den Treugeber nicht zur Anwendung, weil Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ein mehrmaliger Erwerb zwischen denselben Personen ist (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0377).

Durch den Kaufvertrag mit Herrn DO vom 23. Juni 1994 erwarb nur Herr AM den Anspruch auf Übereignung von Liegenschaftsanteilen, weshalb der dadurch verwirklichte

Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG keinen Einfluss auf zwischen Herrn AM und dem Bw. verwirklichte grunderwerbsteuerbare Vorgänge haben kann.

Gerade das "wirtschaftliche" gemeinsame Kaufen einer Eigentumswohnung durch zwei Personen, wobei nur eine Person gegenüber dem Verkäufer als Käufer auftritt, ist ein typischer Anwendungsbereich für die Verwirklichung eines Tatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG (siehe dazu ua. die bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnisse des VwGH 22.11.1972, 2023/71, VwGH 21.5.1981, 3881/80, VwGH 29.6.1966, 670/66). In der Berufung wurde vom Bw. ausdrücklich bestätigt, dass Herr AM beim Erwerb des Liegenschaftsanteiles im Jahr 1994 zur Hälfte für seinen Bruder aufgetreten ist. Damit wurde im Innenverhältnis ein Treuhandverhältnis zwischen den beiden Brüdern begründet und ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass im Jahr 1994 ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand iSd § 1 Abs. 2 GrEStG hinsichtlich der halben Eigentumswohnung verwirklicht worden ist.

Da die Berufungsbehörde aber gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO berechtigt ist sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und sich die Grenzen der Abänderungsbefugnis nicht aus den Berufungspunkten ergibt, war amtswegig zu überprüfen, ob das Recht, für den 1994 verwirklichten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer festzusetzen, bereits verjährt ist.

Gemäß der geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer in der Regel fünf Jahre, bloß bei Hinterziehung der Grunderwerbsteuer beträgt sie 7 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

§ 208 Abs. 2 BAO idF vor dem AbgÄG 2003 (BGBl I 124/2003) lautete: "Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für die gemäß § 18 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 140, zu erklärenden Umstände."

§ 208 Abs. 2 idF des AbgÄG 2003, BGBl I 124/2003 lautet: "Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt."

Durch das AbgÄG 2003 wurde § 208 Abs. 2 BAO grundlegend geändert. Was den hier zur Beurteilung vorliegenden Fall betrifft, ist es besonders bedeutsam, dass die Grunderwerbsteuer aus der Sonderregelung entfernt wurde. Für die Grunderwerbsteuer ist nunmehr lediglich auf die allgemeinen Bestimmungen des § 208 Abs. 1 BAO abzustellen. Die Verjährungsfrist beginnt daher bei der Grunderwerbsteuer bereits mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, unabhängig davon, ob die Behörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt hat oder nicht.

Die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO trat mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt am 20. Dezember 2003 in Kraft. Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.9.1989, 87/17/0271) Normen des Verfahrensrechts. Treten Änderungen solcher Normen in Kraft, so ist die Neufassung für Amtshandlungen ab In-Kraft-Treten anzuwenden. Sie gilt somit auch für vor In-Kraft-Treten verwirklichte Sachverhalte und ebenso für offene Abgabenverfahren wie z. B. Berufungsverfahren (vgl. Ritz, Verjährung und Rechtsschutz, SWK 34/2003).

Im gegenständlichen Fall ist der Abgabeananspruch im Jahr 1994 entstanden, weshalb die Verjährungsfrist – unabhängig von der Kenntniserlangung durch das Finanzamt – mit Ablauf des Jahres 1994 zu laufen begann. Die Behörde hat mangels Kenntnis vom Erwerbsvorgang während der fünfjährigen Verjährungsfrist keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeanpruches unternommen, sodass die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 1999 eingetreten ist. Selbst während der siebenjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erfolgten keine Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO.

Die durch das Finanzamt im Jahr 2003 gesetzten Maßnahmen sind – auf Grund der seit 20. Dezember 2003 geltenden Rechtslage - bereits nach dem Eintritt der Verjährung erfolgt und können daher die Verjährungsfrist weder unterbrechen, noch verlängern.

Es war daher der Berufung aus verfahrensrechtlichen Gründen Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 25. August 2006