

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht gemäß § 284 BAO durch das Finanzamt A, betreffend Erlassung eines Feststellungsbescheides hinsichtlich Grunderwerbsteuer beschlossen:

1. Der Säumnisbeschwerde wird stattgegeben
2. Eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer hat nicht zu erfolgen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 30. September 2014 hat die Bf durch ihre steuerliche Vertretung folgenden Antrag eingebracht:

"Im Vollmachtsnamen von Frau X, wird folgender Sachverhalt bekannt gegeben:

Mit Kaufvertrag vom xxxx hat unsere Mandantin die Liegenschaft EZ a, KG b, an die C veräußert, welcher Veräußerungsvorgang dem dortigen Finanzamt unter der Erfassungsnummer xy angezeigt worden ist. Unsere Mandantin hat das Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft als Treuhänderin der Z ausgeübt. Dieses Treuhandverhältnis wurde durch den erwähnten, mit der Z als Treugeberin abgestimmten Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft beendet.

Nach unserer Rechtsansicht unterliegt diese Beendigung der Treuhandschaft der Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% des Kaufpreises von € c, mithin der Grunderwerbsteuer in Höhe von € cc. Dafür sind die folgenden rechtlichen Erwägungen maßgeblich:

Mit der Beendigung der Treuhandschaft und sohin mit der Auflösung des Treuhandvertrages entsteht ein Rückübereignungsanspruch des Treugebers, vorliegendenfalls also der Z: Solange der Treuhandvertrag aufrecht ist, hat der Treugeber ja keinen Rückübereignungsanspruch gegen den Treuhänder, vorliegendenfalls unsere Mandantin, weil es gerade Inhalt des Treuhandvertrages ist, dass das Eigentumsrecht

vom Treuhänder ausgeübt wird; mit der Auflösung der Treuhandenschaft entsteht der Rückübereignungsanspruch des Treugebers (auf den dieser dann ohne weitere Grunderwerbsteuerpflicht dergestalt verzichten kann, dass er - wie hier geschehen - den Treuhänder zur Veräußerung des Treugutes an einen Dritten, nämlich vorliegendenfalls die C, veranlasst).

Der Erwerb des Rückübereignungsanspruches durch den Treugeber, der mit der Auflösung der Treuhandenschaft verbunden ist, ist aber nach unserer Auffassung Grunderwerbsteuerpflichtig. Dies lässt sich aus DORAZIL/TAKACS, Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar, 4. Aufl (2004) §1 Rz 10.66 lit b ableiten, wo wörtlich ausgeführt wird:

*"Eine spätere Auflösung des Treuhandvertrages führt zu einem weiteren **steuerpflichtigen Erwerbsvorgang** iSd Abs 1 Z 1, weil der Treugeber aufgrund des Auflösungsvertrages einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks erwirbt."*

Diese unsere Rechtsauffassung wurde von der Z nicht geteilt, weshalb bis zur abschließenden Klärung dieser Rechtsfrage der Grunderwerbsteuerbetrag von € cc bei Frau Rechtsanwältin d als Treuhänderin erlegt worden ist. Zum Beweis dieses Vorbringens wird der diesbezügliche Treuhandvertrag vom xxxx in der Anlage in Kopie vorgelegt. Mit uns zur Kenntnis gebrachter dortamtlicher Unbedenklichkeitsbescheinigung vom e zur rubrizierten Erfassungsnummer wurde ausgesprochen, dass der Eintragung des Eigentumsrechts für die C mit Beendigung der Treuhandenschaft gegenüber der Z keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen. Schon nach ihrem Wortlaut und auch nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist diese Unbedenklichkeitsbescheinigung jedoch nicht als rechtsverbindliche Erklärung des dortigen Finanzamtes zu werten, dass die gegenständliche Auflösung der Treuhandenschaft keine zusätzliche Grunderwerbsteuerpflicht auslöst: Vielmehr ist das dortige Finanzamt selbstverständlich berechtigt, trotz dieser Unbedenklichkeitsbescheinigung bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung aufgrund der Auflösung der Treuhandenschaft - unserer obigen Rechtsansicht folgend - Grunderwerbsteuer festzusetzen.

Aufgrund der in Rede stehenden Unbedenklichkeitsbescheinigung kann freilich vermutet werden, dass das dortige Finanzamt zumindest derzeit - entgegen unserer Rechtsansicht und mithin der Rechtsansicht der Z folgend - die Meinung vertritt, dass die Auflösung der in Rede stehenden Treuhandenschaft keine Grunderwerbsteuerpflicht nach sich gezogen hat. Allerdings besteht für unsere Mandantin im Sinne des Gesagten weiterhin bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung das Risiko, dass das dortige Finanzamt diese seine offenbare Rechtsansicht ändert und doch Grunderwerbsteuer aufgrund der Auflösung der Treuhandenschaft festsetzt; unsere Mandantin ist dann - unbeschadet gegenteiliger Vereinbarungen im Innenverhältnis mit der Z - gemäß § 9 Z 4 GrEStG Steuerschuldnerin.

Dies vorausgeschickt, ergeht der ANTRAG,

das dortige Finanzamt wolle **bescheidmäßig** feststellen, dass die gegenständliche Auflösung des Treuhandverhältnisses zwischen Frau X und der Z im Wege des mit der Z als Treugeberin abgestimmten direkten Verkaufs der Liegenschaft EZ a, KG b, an die C **nicht** der Grunderwerbsteuer unterliegt, **in eventu** die Grunderwerbsteuer von diesem Erwerbsvorgang festsetzen. Zur **Begründung dieses Antrages** wird ausgeführt:

Der begehrte Bescheid ist ein gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehener Feststellungsbescheid. Solche Bescheide sind über Rechte und Rechtsverhältnisse - wie hier das Nichtbestehen einer Grunderwerbsteuerschuld - zu erteilen, wenn dies von einer Partei beantragt wird und es sich dabei um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt. Ein Feststellungsbescheid stellt insbesondere dann ein notwendiges Mittel der Rechtsverteidigung dar, wenn der Partei Rechtsnachteile drohen, solange die Rechtslage ungeklärt ist (vgl. RITZ, Bundesabgabenordnung. Kommentar, 5. Aufl (2014) § 92 Rzz 9 und 11 und die dort zit. Jud.).

Das dortige Finanzamt hat durch die Nichterteilung eines Grunderwerbsteuerbescheides, der auch in Form eines "Nullbescheides" hätte ergehen können, aufgrund der Einreichung einer elektronischen Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG zur rubrizierten Erfassungsnummer und durch die bloße Erteilung einer diesbezüglichen Unbedenklichkeitsbescheinigung vom e erkennen lassen, dass es nicht beabsichtigt, einen Grunderwerbsteuerbescheid in dieser Sache zu erteilen. Darin ist zwar in Ansehung des Umstandes, dass die auf elektronischem Wege eingereichte Grunderwerbsteuererklärung ein Anbringen gemäß § 85 BAO darstellt, hinsichtlich dessen Entscheidungspflicht besteht, eine Rechtswidrigkeit des dortigen Finanzamtes zu erblicken, doch kann unsere Mandantin, Frau X, diese Rechtswidrigkeit des dortigen Finanzamtes nicht wirksam bekämpfen, weil ihr die Möglichkeit der Einbringung einer Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs 1 BAO nicht offensteht. Dieses Beschwerderecht hat nämlich nur der Antragsteller, sohin die Z, in deren Namen die elektronische Grunderwerbsteuererklärung zur rubrizierten Erfassungsnummer von Frau Rechtsanwältin d dem dortigen Finanzamt eingereicht worden ist.

Unserer Mandantin droht ein Rechtsnachteil insofern, als bei nicht bescheidmäßig geklärter Rechtslage bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung seitens des dortigen Finanzamtes Grunderwerbsteuer aufgrund der in Rede stehenden Auflösung der Treuhandschaft zur Vorschreibung gebracht werden könnte, hinsichtlich derer unsere Mandantin Steuerschuldnerin ist. Sie hat das Risiko, diese Grunderwerbsteuer dann bezahlen zu müssen, ohne sie von der Z trotz entsprechender Vereinbarung rückfordern zu können, weil diese dann zahlungsunfähig oder nicht mehr dem Rechtsbestand angehörend sein könnte. Unsere Mandantin kann daher erst dann die Treuhänderin, Frau Rechtsanwältin d, aus der Treuhandschaft betreffend die gegenständliche Grunderwerbsteuerschuld entlassen, wenn bescheidmäßig festgestellt ist, dass diese Grunderwerbsteuerschuld nicht besteht, und der entsprechende Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist. Die bloße Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung vorn e reicht dazu - wie dargetan - nicht aus, weil sich das dortige Finanzamt dadurch nicht des Rechtes

begibt, später dennoch die Grunderwerbsteuer bescheidmässig festzusetzen, sodass eben der beantragte Feststellungsbescheid ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung darstellt."

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2016 erhob die Bf Säumnisbeschwerde gemäß § 284 f BAO, da das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel innerhalb einer Frist von sechs Monaten über diesen Antrag nicht abgesprochen und somit seine aus § 284 Abs 1 BAO abzuleitende Entscheidungspflicht verletzt habe.

Das BFG hat mit Aufforderung vom 24. Mai 2016 dem Finanzamt gemäß § 284 Abs. 2 BAO unter Aktenvorlage aufgetragen, bis zum 17. August 2016 zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Aufforderung wurde vom Finanzamt am 2. Juni 2016 übernommen.

Mit Schreiben vom 04. Juli 2016, beim BFG eingelangt am 11. Juli 2016, führte das Finanzamt aus: *"In der gegenständlichen Beschwerdesache liegt keine Verletzung der Entscheidungspflicht vor, da über den Antrag vom 30.09.2014 mit Bescheid vom 14.10.2015 abgesprochen worden ist. Die Beschwerdevorlage ist am 04.07.2016 unter GZ. RV an das Bundesfinanzgericht erfolgt."*

Mit Schreiben vom 18. Juli 2016, beim BFG eingelangt am 21. Juli 2016, wurde der Bescheid vom 14. Oktober 2015 in Kopie vorgelegt:

"Frau

d

Adr

esse

Bescheid

Der Antrag auf bescheidmässige Entscheidung betreffend die Beendigung des Treuhandverhältnisses vom xxxx Z /X wird abgewiesen.

Begründung:

Durch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu GZ RV/3100088/2015 vom 16.09.2015 ist die Rechtsunsicherheit beseitigt und daher die Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht erforderlich.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben angeführten Amt das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht werden. Die Beschwerde ist zu begründen. Durch Einbringung einer Beschwerde wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht gehemmt."

2. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 93 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (Bescheidadressat).

Der Adressat ist namentlich zu nennen (vgl VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch (Ritz, Kommentar zu BAO⁵, §93 Tz 6).

Eine unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten ist dann unbeachtlich, wenn diese offenbar auf einem Versehen beruht und der Adressat zweifelsfrei feststeht (VwGH 20.1.1992, 91/10/0095, ZfVB 1993/2/608; 25.6.1996, 94/17/0419) bzw wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (zB VwGH 23.4.1998, 96/15/0199; 24.2.2005, 2004/16/0199; 28.6.2007, 2005/16/0187 in Ritz, Kommentar zu BAO⁵, §93 Tz 7).

Beschwerdegegenständlich, also "Sache", ist in vorliegendem Fall der Antrag der Frau X, vertreten durch Y, vom 30. September 2014, womit beantragt wird, das dortige Finanzamt wolle bescheidmäßig feststellen, dass die gegenständliche Auflösung des Treuhandverhältnisses zwischen Frau X und der Z im Wege des mit der Z als Treugeberin abgestimmten direkten Verkaufs der Liegenschaft EZ a, KG b, an die C nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, in eventuelle Grunderwerbsteuer von diesem Erwerbsvorgang festzusetzen.

Der vorgenannte Bescheid wurde an die Treuhänderin, "*Frau d*", im eigenen Namen gerichtet. Weder ist zu erkennen, dass es sich um einen offensichtlichen Irrtum in der Wahl des Bescheidadressaten handelt, noch ist aus dem restlichen Bescheidspruch *eindeutig zu erkennen*, dass die Erledigung der Bf zukommen hätte sollen. An die Bf, bzw. zu Händen ihrer steuerlichen Vertretung, ist somit nie ein Bescheid ergangen. Die Bf hat daher zu Recht Säumnisbeschwerde erhoben.

Ob bzw. wem gegenüber der genannte Bescheid vom 14. Oktober 2015 in dieser Form rechtliche Wirkungen zu entfalten vermag, kann in diesem Verfahren dahingestellt bleiben.

§ 284 BAO idgF lautet auszugsweise:

" § 284. (1) Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.

(2) Das Verwaltungsgericht hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der Sache gelegenen

Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen. Wird der Bescheid erlassen oder wurde er vor Einleitung des Verfahrens erlassen, so ist das Verfahren einzustellen.

(3) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

(6) Partei im Beschwerdeverfahren ist auch die Abgabenbehörde, deren Säumnis geltend gemacht wird...."

Der Zuständigkeitsübergang an das Verwaltungsgericht tritt erst ein, wenn die Frist gemäß § 284 Abs. 2 BAO abgelaufen ist, oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf dieser Frist mitteilt, es liege keine Verletzung der Entscheidungspflicht vor (Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren, § 284 BAO, Tz 7).

In der Sache selbst ist folgendes zu sagen:

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. September 2015, GZ. RV/3100088/2015, wird zu vorliegendem Sachverhalt ergänzend ausgeführt:

"Da hinsichtlich der Beendigung der Treuhandschaft bei den Vertragsparteien offenkundig divergierende Rechtsansichten bestehen, wird ergänzend ausgeführt:

Die Auflösung bzw. Beendigung des Treuhandvertrages führt zu einem weiteren steuerpflichtigen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wenn der TG auf Grund des Auflösungsvertrages einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes erwirbt (vgl. Takacs, aaO, Rz 10.65 lit b zu § 1; vgl. VwGH 16.12.1999, 99/16/0311).

Damit ist aber allein der obgenannte 3. Erwerbsvorgang angesprochen für den Fall, dass die (Weiter- oder Rück)Übertragung der Liegenschaft nicht mittels Rechtsgeschäft (Kaufvertrag) erfolgt, sondern dieses Rechtsgeschäft sozusagen durch die Auflösungs- oder Beendigungsvereinbarung substituiert wird. Die Beendigungsvereinbarung zwischen TG und TH für sich - wenn daneben ohnehin ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtiger dritter Erwerbsvorgang verwirklicht wurde (= gegenständlich der Kaufvertrag vom xxxx) – unterliegt daher nach Ansicht des BFG nicht der Grunderwerbsteuer.

In diesem Zusammenhalt wird in Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Stand August 2011, unter Rz 339 iVm Rz 324 zu § 1 noch Folgendes ausgeführt:

Das Treuhandverhältnis beim Grundstücksbeschaffungsauftrag kann ua auch dadurch beendet werden, dass der TH das Grundstück im Einvernehmen mit dem TG (wie im Gegenstandsfall) an einen Dritten übereignet. Diesfalls ist der Erwerb des Käufers (= Dritter) steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (= obiger 3. Erwerbsvorgang). Erfolgt dabei die Übertragung auf Rechnung des TG, so entsteht zwischen TH und TG keine Grunderwerbsteuer (mit Verweis auf BFH 7.7.1976, II R 151/67)."

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da dem Erkenntnis keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Wien, am 12. August 2016