



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K.F., Adresse, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei X, vom 19. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Dezember 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer sogenannten fiduziарischen Treuhandschaft (Treuhandvereinbarung zwischen dem Treugeber H.H. und der Treuhänderin L.E.) erwarb mit Kaufvertrag vom 20. Oktober 1980/ 10. März 1981 die Käuferin L.E. um einen Kaufpreis von 905.000 S vom Verkäufer P.K dessen 108/640- Miteigentumsanteile (Wohnung Top III im Erdgeschoß) an der Liegenschaft EZ Zl. KG K. als grundbücherliche Eigentümerin.

Mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1985 schenkte H.H. die gesamten diesbezüglichen Rechte, insbesondere auf Nutzung bzw. wirtschaftliche Verfügung im Sinne des Treuhandvertrages mit L.E. hinsichtlich der Wohnung Top III im Erdgeschoß der Liegenschaft EZ Zl. KG K. bzw. der im Rahmen des Wohnungseigentums mit dieser Wohnung verbundenen 108/640 Liegenschaftsanteile, seiner Ehefrau K.H.geb.F. und diese nahm die Schenkung an.

Am 5. Juni 2009 schlossen L.E. als Verkäuferin und K.F. (geschiedene Frau des seinerzeitigen Treugebers H.H.) als Käuferin einen Kaufvertrag mit folgendem auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

**" 2) Rechtsverhältnisse:**

Die Verkäuferin ist gemäß Kaufvertrag vom 10.3.1981 zu 108/640 Anteilen bucherliche Miteigentümerin der EZ Zl. (GB K), samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Einheit W III Erdgeschoß, BLNr.2.

**3) Kauf:**

Die Verkäuferin verkauft und übergibt hiermit und die Käuferin kauft und übernimmt nunmehr die vorgenannten 108/640 Anteile an EZ Zl., Wohnung W III Erdgeschoß, wie derzeit alles liegt und steht, samt fixen und unbeweglichen Einbauten und Installationen, zu den Bedingungen dieses Vertrages.

**4) Kaufpreis**

Als Kaufpreis für das vorgenannte Kaufobjekt gilt zwischen den Vertragsteilen ein Betrag von € 66.132,-- ( in Worten: Euro sechundsechzigtausendeinhundertzweiunddreißig) vereinbart. Der vorgenannte Kaufpreis ist geleistet, sodass die Käuferin der Verkäuferin keine Zahlung schuldet.

**5) Übergabe**

Besitz und Genuß, Wag und Gefahr mit Zufall und Vorteil am Kaufgegenstand gehen mit Unterfertigung dieses Vertrages auf die Käuferin über; diese hat ab diesem Zeitpunkt alle mit dem Besitz des Kaufgegenstandes verbundenen Lasten zu tragen und die hierauf entfallenden Steuern zu entrichten, es steht ihr aber auch die volle Nutzung des Kaufgegenstandes zu.

**9) Grundbuchsklausel**

Zur grundbürgerlichen Durchführung dieses Rechtsgeschäftes erteilen beide Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass im Grundbuch K auch über nur einseitiges Ansuchen bewilligt werde: Ob EZ Zl. , und zwar ob der 108/640 Anteile der L.E., geb. GT, W III, Erdgeschoß, BLNr.2: Im Range TZ die Einverleibung des Eigentumsrechtes für K.F., geb. Da., Adresse."

Für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 mit L.E." wurde mit Bescheid vom 17. Dezember 2009 gegenüber der Käuferin K.F. (im Folgenden: Bw) Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes in Höhe von 39.108,43 € mit 1.368,80 € festgesetzt. Begründend wurde Folgendes ausgeführt: *"Da über den Schenkungsvertrag vom 4.3.1985 kein Nachweis über die Entrichtung der Schenkungssteuer erbracht wurde, war mangels Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert die Steuer vorzuschreiben."*

Die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid wendet im Wesentlichen ein, H.H. habe für den treuhändigen Grundstückserwerb durch L.E. und für die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Treugeber zu BAPost 81/16yyy Grunderwerbsteuer entrichtet. In weiterer Folge habe H.H. mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1985, angezeigt beim Finanzamt zu BRP 6xxx mit Kaufvertrag vom 20.Okt.1980/ 10.März 1981 seiner damaligen Ehefrau K.H.geb.F. diese Wohnung geschenkt. Letztere sei also tatsächlich seit 1985 wirtschaftliche Eigentümerin von 108/640 Anteilen der Liegenschaft EZ Zl. GB K, verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung W III gewesen. K.F. habe daher für den nunmehr mit L.E. am 5. Juni 2009 abgeschlossenen Kaufvertrag keine Grunderwerbsteuer mehr zu entrichten, da – sollte tatsächlich zum Schenkungsvertrag vom 4.

März 1985 zu BRP 6xxx keine Steuervorschreibung bzw. Abgabenentrichtung erfolgt sein, was sich nun nicht mehr feststellen lasse- Verjährung der Festsetzung einer allfälligen diesbezüglichen Abgabe gemäß § 207 BAO jedenfalls bereits eingetreten sei. Für den gegenständlichen Fall werde begehrte, die Grunderwerbsteuer auf null zu setzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

*"Mit Schenkungsvertrag vom 4.3.1985 wurde ihnen die Liegenschaft geschenkt. Dieser Vertrag bedurfte seinerzeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. Ein Nachweis über diese Genehmigung konnte ebenso wenig vorgelegt werden, wie einer über die Entrichtung über die Schenkungssteuer. Vorgelegt wurde lediglich die Aufforderung zur Entrichtung der Eintragungsgebühr für die Treuhänderin. Dieser Nachweis lässt aber nicht den Schluss zu, dass seinerzeit von der Geschenknehmerin die Steuer entrichtet wurde, da die Treugeberin mittels Kaufvertrag eingetragen wurde. Da somit in freier Beweiswürdigung festgestellt ist, dass der seinerzeitige Schenkungsvertrag nicht genehmigt und daher als nicht zustande gekommen gilt, war die Berufung abzuweisen. Es darf noch hinzugefügt werden, dass eine eventuelle grundverkehrsbehördliche Genehmigung vorgelegt hätte werden können, wenn eine Kopie des seinerzeitigen Bescheides vorgelegt wird."*

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 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 vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Der einem Entstehungstatbestand entsprechende und damit die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Rechtsvorgang wird auch als Erwerbsvorgang bezeichnet, weil es derselbe Vorgang ist, der vom Standpunkt des Erwerbers aus den Erwerb eines Grundstückes oder eines grundstücksgleichen Rechtes herbeiführt (VwGH 29.07.2004, 2004/16/0053).

Steuerbarer Vorgang ist nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Rechtsvorgang, der dem Erwerb zu Grunde liegt, z.B. also der Kaufvertrag (VfGH 26.9.1969, B 213/68).

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 74 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg. Rechtssprechung).

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben. Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (VwGH 28.9.1998, 98/16/0052).

An Sachverhalt ist unbestritten davon auszugehen, dass mit Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 die Treuhänderin L.E. 108/640 Anteile am Grundstück EZ Zl. GB K verbunden mit Wohnungseigentum an der Einheit W III Erdgeschoß um den vereinbarten Kaufpreis von 66.132 € an K.F. in deren bücherliches Eigentum übertragen hat. Dieser Kaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft), als dessen Folge der Eigentumserwerb am Kaufobjekt (siehe die Aufsandungserklärung, Punkt 9 des Kaufvertrages) herbeigeführt wurde, stellt zweifelsfrei einen Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, der grundsätzlich selbstständig als Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst. Für diesen Erwerbsvorgang (Kaufvertrag vom 5. Juni 2009) wurde mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid Grunderwerbsteuer festgesetzt.

Wenn in der Berufung im Wesentlichen darauf hingewiesen wird, dass mit Kaufvertrag vom 20.Oktober 1980/10. März 1981 L.E. im Rahmen einer fiduziarischen Treuhandschaft für den Treugeber H.H. (= geschiedener Ehemann der Bw.) diese Liegenschaftsanteile von einem Dritten gekauft hat, der Treugeber für diesen Erwerb durch die Treuhänderin vom Dritten und für die gleichzeitig erfolgte Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht Grunderwerbsteuer entrichtet hat und in der Folge der Treugeber mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1985 die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Wohnung an K.H.geb.F. übergeben hat und somit Letztgenannte seit 1985 wirtschaftliche Eigentümerin dieser Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top W III Erdgeschoß war, dann vermag dieses Vorbringen aus nachstehenden Gründen die begehrte Nullfestsetzung der gegenständlichen Grunderwerbsteuervorschreibung nicht zu stützen.

Aus der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG geht nämlich mit einer keinen Zweifel offen lassenden Deutlichkeit hervor, dass ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang (hier:

Kaufvertrag vom 5. Juni 2009) der Steuer auch dann unterliegt, wenn ihm einer der in Abs. 2 bezeichneten Rechtsvorgänge (Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) 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 vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Die gesetzliche Vorschrift des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG führt daher in einem solchen Fall im Ergebnis dazu, dass die Begründung und Abwicklung des Treuhandverhältnisses zwischen Treugeber und Treuhänder nur einmal besteuert wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 74 zu § 1 GrEStG 1987, VwGH 20.02.2003, 2001/16/0519).

Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 4 GrEStG ist, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden. Eine Einrechnung nach § 1 Abs. 4 GrEStG kommt also nur für näher bestimmte, zwischen denselben Personen stattfindende Erwerbsvorgänge in Betracht (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 343 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte ständige VwGH-Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall hingegen übertrug die Treuhänderin L.E. mit Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 das zivilrechtliche Eigentum an den Grundstücksanteilen nicht dem Treugeber H.H., sondern an dessen geschiedene Ehefrau K.F.. Dem streitgegenständlichen Rechtsvorgang ging daher kein zwischen den Vertragsparteien L.E./K.F. stattgefunder Rechtsvorgang im Sinn des § 1 Abs. 2 GrEStG voraus, hat doch die Treuhänderin mit ihrem (treuhändigen) Grundstückserwerb vom Dritten (P.K) dem Treugeber H.H. die wirtschaftliche Verfügungsmacht verschafft, womit ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG ausgelöst wurde. An dieser Fallkonstellation ändert auch der Umstand nichts, dass in der Folge mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1985 der Treugeber seine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die geschenkgegenständliche Wohnung an die Geschenknehmerin K.H.geb.F. übergeben hat. Entgegen der Begründung der Berufungsvorentscheidung kann letztlich dahingestellt bleiben, ob für diese Schenkung Schenkungssteuer entrichtet worden ist oder nicht. Für die streitgegenständliche Grunderwerbsteuervorschreibung ist nämlich allein entscheidend, dass die Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG deshalb nicht gegeben war, weil die beiden Erwerbsvorgänge (Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Rahmen der fiduziарischen Treuhandschaft als Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG und der Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 als Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) nicht zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfanden. Eine Einrechnung nach § 1 Abs. 4 GrEStG kam demzufolge im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, fanden doch die tatbestandsmäßig näher bestimmten Erwerbsvorgänge nicht zwischen denselben Personen statt (siehe nochmals Fellner, Gebühren

und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 343 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte ständige VwGH- Rechtsprechung). Im Ergebnis zu Recht ist demzufolge das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Kaufvertrag, mit dem die Bw. das grundbürgerliche Eigentum an den Liegenschaftsanteilen von L.E. erwarb, als selbständiger Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, ohne dass es zu einer Einrechnung iSd § 1 Abs. 4 GrEStG kommt. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden.

Soweit hinsichtlich einer etwaigen Schenkungssteuervorschreibung Verjährung eingewendet wird, wird darauf hingewiesen, dass die gegenständliche Vorschreibung der Grunderwerbsteuer an das als Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 bezeichnete Verpflichtungsgeschäft knüpft. Der Bescheid über die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer datiert vom 17. Dezember 2009. Bezogen auf diese Grunderwerbsteuervorschreibung ist keinesfalls die Festsetzungsverjährung (§§ 207 und 208 BAO) eingetreten.

Bloß der Vollständigkeit halber wird noch erwähnt, dass die mit do. Schreiben vom 20. Juli 2009 dargelegte fiduziарischen Treuhandschaft der Verkäuferin und das seit 1985 bestehende wirtschaftliche Eigentum der (nunmehrigen) Käuferin im Konnex mit dem Vertragswortlaut „Der vorgenannte Kaufpreis ist geleistet, sodass die Käuferin der Verkäuferin keine Zahlung schuldet“ schlüssig für die Ansicht des Finanzamtes sprechen, mangels vorhandener Gegenleistung ist die Grunderwerbsteuer nicht vom vertraglich vereinbarten und auch erklärten Kaufpreis (Besteuerungsgrundsatz gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG), sondern gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom (unstrittig gebliebenen) dreifachen anteiligen (§ 6 Abs. 2 GrEStG) Einheitswert von 39.108,43 € vorzuschreiben. Die angesetzte Bemessungsgrundlage ist folglich rechtlich unbedenklich.

Das Finanzamt hat somit zu Recht mit Bescheid vom 17. Dezember 2009 für den Rechtsvorgang „Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 mit L.E.“ von einer Bemessungsgrundlage von 39.108,43 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.368,80 € festgesetzt. Über die Berufung war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. August 2011