



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/2092-W/05  
GZ. RV/2094-W/05

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, Adr, vertreten durch RA, Rechtsanwalt, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Grunderwerbsteuer 1) vom 21. September 2005 zu ErfNr.111.111/2005, St.Nr.xxx und 2) vom 13. Mai 2004 zu ErfNr.222.222/2004, St.Nr.xxx entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Bescheid vom 21. September 2005 zu ErfNr.111.111/2005, St.Nr.xxx wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Bescheid vom 13. Mai 2004 zu ErfNr.222.222/2004, St.Nr.xxx wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 3,5 % von € 176.595,00 = € 6.180,83.

Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 5. Mai 2004 wurde von Herrn Rechtsanwalt RA zu ErfNr.222.222/2004 eine elektronische Abgabenerklärung beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für einen mit Vertrag vom 20. April 2004 erfolgten grunderwerbpflichtigen Erwerb der Frau BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) zum einem Wert von € 508.500,00 eingereicht. Der am 20. April 2004 zwischen Herrn Rechtsanwalt RA und der Bw. abgeschlossene Vertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*1. Gegenstand: RA ist grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft GB-X, EZ-X, GST-Nr-1; er hält das Eigentum als Treuhänder der BW gemäß Treuhandvertrag vom 18.12.2000. BW ist Treugeberin.*

*2. Auflösung der Treuhandschaft: Die Treuhandschaft wird hiermit im Einvernehmen aufgelöst. RA übergibt die in Punkt 1. genannte Liegenschaft an BW, diese übernimmt den Vertragsgegenstand in ihr freies direktes Eigentum. Das eingetragene Pfandrecht bleibt unberührt aufrecht.*

*3. Sonstiges: Aufgrund der bloßen Treuhandschaft entfällt jede Entgeltlichkeit. RA wird voll entlastet. Der Besitzübergang ist bereits im Jahr 2000 erfolgt. Sämtliche Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrags trägt BW. ...*

*4. Aufsandung: RA, ..., erteilt seine Einwilligung, daß das Eigentumsrecht an der Liegenschaft gemäß Punkt 1. zugunsten BW, ..., eingetragen wird."*

In der Folge nahm das Finanzamt Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.333.333/2001 in dem die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 15./18. Oktober 2001, mit dem Herr RA das auf der gegenständlichen Liegenschaft errichtete Superädifikat von der C-GmbH zu (kurz X) einem Kaufpreis von S 8.357.200,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von S 1.671.440,00 (gesamt S 10.028.640,00, das entspricht € 728.809,69) erworben hatte, festgesetzt worden war.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2004 zu ErfNr.222.222/2004 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den "Vertrag vom 20. April 2004 mit RA" Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 761.606,13 = € 26.656,21 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich die Gegenleistung aus dem Kaufpreis, der Eintragsgebühr und der Grunderwerbsteuer laut Vertrag vom 18. Oktober 2001 zusammensetze.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass für den zugrundeliegenden Rechtsakt (Übertragungsvertrag vom 20. April 2004) die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 (2) Z. 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes zu berechnen sei. Eine Gegenleistung sei nicht vorhanden. Der Bescheid gehe rechtsirrig von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft aus. Der Treuhänder habe der Treugeberin die Liegenschaft nicht veräußert. Im Übrigen würden auch die Mittel zum Vertrag vom 18. Oktober 2001 von der Treugeberin, die direkt bezahlt habe und gemäß Treuhandvereinbarung zu bezahlen gehabt hätte, stammen. Ergänzend werde die Treuhandvereinbarung vom 18. Dezember 2000 vorgelegt.

Beigeschlossen war der Berufung die Kopie eines Schenkungsvertrages vom 18. Dezember 2000, abgeschlossen zwischen Frau O und der Bw. mit auszugsweise folgendem Inhalt:

*"1. O ist die nichtverbücherte treugeberische Eigentümerin der Liegenschaft GB-X, EZ-X, GST-Nr-1, Baufl begrüßt. Ihr Treuhänder ist RA RA, ..., dieser erscheint im Grundbuch als Eigentümer und wird im weiteren „Treuhaber“ genannt.*

*2. O schenkt und übergibt die in Punkt 1. genannte Liegenschaft an ihre Tochter BW, diese nimmt die Schenkung an und übernimmt. Weiters weist sie den Treuhänder an künftig, jederzeit widerruflich, beidseitig, ihr Treuhänder zu sein und für sie die Liegenschaft im Grundbuch zu halten und wie bisher zu verwalten. O löst den Treuhandvertrag mit dem*

*Treuhänder gleichzeitig im Einvernehmen unter wechselseitigem Verzicht auf irgendwelche Ansprüche auf. Der Treuhänder stimmt der Auflösung, der neuen Anweisung und seiner neuen Position als Treuhänder für BW zu.*

*3. Die Übernahme in den physischen Besitz ist bereits am 1.11.2000 erfolgt. Der Treuhänder ist Besitzdiener.*

*4. Festgehalten wird, daß auf Grundlage eines Bestandvertrags ein Superädifikat errichtet wurde von und im Eigentum der X.-GmbH.*

*5. Die Schenkerin haftet nicht für einen bestimmten Wert, nicht für ein bestimmtes Ausmaß, nicht für eine bestimmte Nutzung der Liegenschaft.*

*6. Festgehalten wird weiters, daß der Leasingvertrag, dem die Superädifikatseigentümerin mit dem Treuhänder, dieser treuhändig für O, 1991 abgeschlossen hat, allen Seiten bekannt ist, einschließlich allen Bestimmungen. Im Jahre 2001 wird die Grundmietdauer enden.*

*7. Die Kosten der Errichtung und Vergebührungs dieses Vertrags trägt die Geschenknehmerin."*

Für diesen Schenkungsvertrag ist vom Finanzamt Urfahr mit Bescheid vom 12. April 2001 zu ErfNr.444.444/2001 gegenüber der Bw. ausgehend von einem Einheitswert der Liegenschaft von S 810.000,00 für einen Erwerb in der Steuerklasse I Schenkungssteuer in Höhe von S 47.400,00 festgesetzt worden.

Mit Bescheid vom 21. September 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.111.111/2005 gegenüber der Bw. für den "Kaufvertrag über das Superädifikat vom 18. Oktober 2001 mit C.-GmbH ua." Grunderwerbsteuer mit 3,5, % von € 761.606,10 = € 26.656,18 fest. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch solche Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Übereignungsanspruches einem Anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (§ 1 Abs. 2 GrEStG). Auf Grund des Schenkungs- u. Treuhandvertrages v. 18. 12. 2000 mit O u. RA (Treuhänder d. Fr. BW) wurde Fr. BW nichtverbücherte treugeberische Eigentümerin der Liegenschaft GB-X, EZ-X, GST-Nr-1. Durch den Treuhandvertrag erlangte die Treugeberin (Fr. BW) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Rede stehende Liegenschaft. Das auf obigem Grundstück errichtete Gebäude (Superädifikat) hat Hr. RA (Treuhänder) mit Kaufvertrag vom 18. 10. 2001 von der C-GmbH erworben. In diesem wurden zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge verwirklicht : zum einen ist der zivilrechtliche Kaufvertrag des Treuhänders mit dem Verkäufer steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG (Bescheid v. 30.11.2001, ErfNr.333.333/2001), zum anderen unterliegt die seitens der Treugeberin erlangte wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Gebäude zusätzlich der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2 GrEStG (Gegenleistung : Kaufpreis inkl. USt lt. Vertrag sowie Grunderwerbsteuer u. Eintragsgebühr)."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. September 2005 zu ErfNr.222.222/2004 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 13. Mai 2004 ab und setzte die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von € 176.595,00 = € 6.180,83 fest. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, da im Vertrag über die Auflösung der Treuhandschaft vom 20.4.2004 eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. nicht zu ermitteln ist. Nach § 6 Abs. 1 lit.b GrEStG ist als Wert des Grundstückes das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.*

*Bemessungsgrundlage : Dreifacher Einheitswert des Grundstückes ohne Gebäude 58.865,00 €*

---

$x 3 = 176.595,00 \text{ €}$

Für das auf dem Grundstück befindliche Gebäude ist auf Grund des Rechtsvorganges der Treuhandauflösung gem. § 1 Abs. 4 GrEStG keine Steuer zu erheben.

Hinweis : Auf Grund der durch den Treuhandvertrag v. 18. 12. 2000 erlangten wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Treugeberin hinsichtlich des vom Treuhänder mit Kaufvertrag vom 18.10.2001 von der C.-GmbH erworbenen Gebäudes ergeht ein gesonderter Grunderwerbsteuerbescheid."

Gleichzeitig mit der Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid des Finanzamt zu ErfNr.111.111/2005 brachte die Bw. im Verfahren zu ErfNr.222.222/2004 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin wurde Folgendes ausgeführt:

"Der Erwerb des Grundstücks (Vertrag vom 18.10.2001, Verkäuferin C-GmbH, Vertragspartner der Verkäuferin: RA, dieser als Treuhänder der Rechtsvorgängerin der BW, ab 18.12.2000 deren unmittelbarer Treuhänder) wurde am 30.11.2001 (St.Nr.yyy, ErfNr.333.333/2001) wegen § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (in der Folge immer dieses Gesetz ohne ausdrücklichen Hinweis) gemäß § 5 nach § 7 Z 3 beim Treuhänder besteuert; am 21.9.2005 (St.Nr.xxx, ErfNr.111.111/2005) wegen § 1 Abs 2 gemäß § 5 nach § 7 Z 3 bei BW besteuert; am (13.5.2004 bzw nunmehr) 22.9.2005, wie oben, ohne anzugeben weswegen, gemäß § 4 Abs 2 Z 1, § 6 Abs 1 lit b nach § 7 Z 3 bei BW besteuert. Als Auslöser nehmen die beiden erstgenannten Bescheide den Kaufvertrag vom 18.10.2001, der letztgenannte die Treuhandauflösung im Vertrag vom 20.4.2004 zwischen der Berufungswerberin und dem Treuhänder. Für den Bescheid vom 22.9.2005 wird eine über den Superädifikatskaufpreis um GrEST, Grundbucheintragungsgebühr etc erhöhte Bemessungsgrundlage herangezogen.

Strittig ist das Verhältnis der Steuertatbestände und Berechnungsweisen zueinander, insbesonders bei den durch gegenständliche Treuhandschaft mediatisierten Erwerbsvorgängen. Die Bescheide (bzw Bescheid und BerVE) sind rechtswidrig:

1. Wie seit 1990 aktenkundig, hatte gegenständlich der Treuhänder ausschließlich die Strohmanneignenschaft zur Verfügung zu stellen: Gemäß Kaufvertrag 1990 mit dem W erfolgten Erwerb zwecks Nutzung durch eine M-Firma. Dem M-Markt sollte die Treugeberin, die damals selbst in der M-Branche integriert war, nicht als verbücherte Eigentümerin geradezu in die Augen springen. In der u.a. für ESt-Zwecke völlig offengelegten Treuhandschaft erwarb dementsprechend die Treugeberin das Grundstück für sich auf ihre Rechnung mit Namen und im Namen des Treuhänders; dessen Strohmanneignenschaft konnte sie einseitig jederzeit beenden, ohne irgendeine Frist, und ohne Möglichkeit von Einwendungen, Ansprüchen (außer auf Entlastung) des Treuhänders. Damit hatte die Treugeberin (zunächst natürlich die Vorgängerin der Bw., dann diese) jederzeit vollen Anspruch auf Herausgabe aller Positionen, die treuhändig gehalten waren. Sie hatte damit mit jedem Erwerbsvorgang des Treuhänders gegen W, gegen X usw immer den zu sich entsprechend fortgesetzten Anspruch samt rechtlicher und wirtschaftlicher Macht auf Durchleitung und Abgabe der Position an sich als der Treugeberin. Bei gegenständlicher Treuhandschaft erfolgt(e) sohin prinzipiell automatisch und simultan zum Treuhändervertrag bzw -verlust die Erwerbsdurchleitung an die Treugeberin mit Erwerbsvorgängen der Treugeberin gegenüber dem Treuhänder, aber auch mit Erwerbsvorgängen der Treugeberin (nach Abs 2 und uU auch nach Abs 1) gegenüber dem Veräußerer! Bei dieser Art Treuhandschaft differenziert sohin das Gesetz nicht zwischen Treuhänder und Treugeber, oder es ist verfassungswidrig.

2. Verfassungswidrig (Handhabung oder das Gesetz selbst) erscheint insbesondere die Gleichbehandlung ungleicher Ausgestaltungen der Treuhandschaft. Weiters erscheint verfassungswidrig, auf den entgeltfreien und entgeltfremden Erwerb in der Fall-Treuhandschaft nicht einmal die Tarifbegünstigungen anzuwenden, die bei ganz „normalen“

*Geschäften zwischen Personen des § 7 bestehen, wodurch „gleiche“ und vertraglich uU viel engere Verhältnisse als die nach § 7 Z 1 oder Z 2 ungleich behandelt werden. Dies führt zu konfiskatorischer Besteuerung. Auf anderem Weg, nämlich durch einen Verkauf udgl des Treuhänders an die Treugeberin mit niedrigem Kaufpreis, hätte die hohe Besteuerung der Treuhandaflösung leicht vermieden werden können, doch würden die beiden einander und Dritte (samt FA und Grundbuch) täuschen, und zwar, da allein zur Steuervermeidung, noch dazu unbeachtlich missbräuchlich. (Dem ESt-FA gegenüber müßten Betriebseinnahmen/ausgaben-Eigenschaft bzw Charakter nach § 29 EStG usw „ausgeredet“ werden und die Täuschung aufgedeckt werden. Hinsichtlich USt gibt es keine Treuhandschaft, sodaß der Täuschungsvertrag dort uU verustet werden müßte). Das Gesetz bzw seine Handhabung erscheint sonach sehr bedenklich.*

*3. Darüberhinaus ist in der Berufungsvorentscheidung der Erwerbsvorgang nicht zugeordnet subsumiert; ist die Auflösung dieser Treuhandschaft kein Erwerbsvorgang im Sinn § 1; und ist die Steuer für den Bescheid vom 21.9.2005 wegen § 1 Abs 4 überhaupt nicht zu erheben, keinesfalls aber mit einer Bemessungsgrundlage über GrEST und Grundbucheingabegebühr hinaus.*

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat erhoben durch Einsicht in die Bemessungsakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.111.111/2005 , ErfNr.222.222/2004 und ErfNr.333.333/2001 sowie in die Einheitswertakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu EW-AZ 111-2-1111 und EW-AZ 222-2-2222.

Daraus ergibt sich Folgendes:

Mit Kaufvertrag vom 7. November 1990 ist die gegenständliche Liegenschaft von Herrn Rechtsanwalt RA vom W. um einen Kaufpreis von S 1.700.000,00 erworben worden.

Im Punkt VI. des Vertrages wurde Folgendes festgehalten:

*"1. Der Fonds und der Käufer kommen überein, dass der Verkauf des vertragsgegenständlichen Bauplatzes zum Zwecke der Errichtung eines Betriebsobjektes für die Firma D-GmbH., ..., im Ausmaß von zumindest 700 m<sup>2</sup> bebauter Fläche erfolgt.*

*2. Der Käufer verpflichtet sich, unverzüglich nach Zustandekommen dieses Kaufvertrages alles in seiner Macht stehende zu unternehmen, um sämtliche vorgeschriebenen Bewilligungen für die gemäß Abs. 1 zu errichtenden Baulichkeiten zu erwirken. Weiters verpflichtet sich der Käufer das Bauvorhaben bis 31. Dezember 1992 zu vollenden. Hierbei ist es gleichgültig, ob all dies, einschließlich des Baues, vom Käufer selbst oder von Dritten geleistet wird."*

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 übermittelte Herr RA dem Lagefinanzamt eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Gründstücke und teilte mit, dass Eigentümer der Baulichkeit (Superädifikat) die A-GmbH. sei. Weiters wies er darauf hin, dass er zivilrechtlicher Eigentümer von Grund und Boden sei, steuerlich hingegen Eigentümer von Grund und Boden von Anfang an Frau O. gewesen sei und sei.

Über Vorhalt des Finanzamtes ergänzte Herr RA mit Schreiben vom 4. März 1992, dass ein schriftlicher Treuhandvertrag nicht vorliege und die Treuhandschaft auf Grund eines mündlichen Vertrages bestehe. Sämtlich Finanzmittel zur Anschaffung des Grund und Bodens stammen aus dem Vermögen der O. , die auch das wirtschaftliche Risiko als Treugeber hinsichtlich des bebauten Grundstückes (Leasingvertrag mit A-GmbH. vom 12. Juni 1991)

---

treffe. Die Treuhandschaft stehe in engstem Zusammenhang mit dem Umstand, dass er für Frau O. seit Jahren, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien insbesonderes der Kapitalverkehrsteuerstelle, natürlich offengelegt, treuhändischer atypischer Gesellschafter sei.

Mit Bescheid vom 15. April 1992 stellte das Lagefinanzamt für das gegenständliche Grundstück zum 1. Jänner 1991 zu EW-AZ 111-2-1111 den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit S 810.000,00 (das entspricht € 58.865,00) fest. Dabei wurde der Steuergegenstand Frau O. zugerechnet und die Art des Steuergegenstandes mit "unbebautes Grundstück" festgestellt.

Weiters stellte das Lagefinanzamt mit Bescheid vom 15. April 1992 zu EW-AZ 222-2-2222 für das auf dem gegenständlichen Grundstück errichtende Gebäude zum 1. Jänner 1992 den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit S 1.391.000,00 (das entspricht € 101.087,91) fest. Dabei wurde der Steuergegenstand der A-GmbH zugerechnet und die Art des Steuergegenstandes mit "Gebäude auf fremdem Grund und Boden" festgestellt.

Mit Feststellungsbescheid vom 8. August 2002 nahm das Lagefinanzamt-neu zu EW-AZ 111-2-1111 eine Art- und Zurechnungsfortschreibung zum 1. Jänner 2002 vor und stellte für die gegenständliche Liegenschaft samt Gebäude den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 erhöhten Einheitswert mit € 169.500,00 fest. Dabei wurde der Steuergegenstand Herrn RA zugerechnet und die Art des Steuergegenstandes mit "Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 Bewertungsgesetz 1955), bewertet als Geschäftsgrundstück" festgestellt.

Mit an die Bw. gerichteten Feststellungsbescheid vom 21. November 2005 nahm das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu EW-AZ 111-2-1111 zum 1. Jänner 2005 eine weitere Zurechnungsfortschreibung vor und wird seitdem der Grundbesitz mit einem erhöhten Einheitswert von € 169.500,00 der Bw. zugerechnet.

Sämtliche Einheitswertbescheide erwachsen in Rechtskraft.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

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

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

Weiters 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 ihm 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 vorausgegangenen Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht gerechnet Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Nach Abs. 2 leg. cit. stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte
2. Gebäude auf fremdem Boden

Der treuhändige Erwerb einer Liegenschaft zieht folgende Rechtswirkungen nach sich (vgl.

Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, RZ 287 zu § 1 GrEStG 1987):

Da der Treuhänder grundbürgerliches 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 grundbürgerlichen 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 einzuheben, 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 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).

Durch § 2 Abs. 2 Z. 1 GrEStG werden die Gebäude auf fremdem Boden abweichend vom bürgerlichen Recht den Grundstücken gleichgestellt, sodass sie für den Bereich der Grunderwerbsteuer als Grundstück gelten (vgl. VwGH 9.4.1981, 16/2338/80). Die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG kommt (unter anderem) dann zum Tragen, wenn jemand ein auf fremdem Grund stehendes Gebäude allein, also ohne das dienende Grundstück oder wenn der Grundeigentümer das auf seinem Grund stehende fremde Gebäude erwirbt (vgl. VwGH 13.10.1954, 1828/52).

Auch wenn die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbstuer bindend ist, in der Rechtssprechung unterschiedlich beurteilt worden ist (siehe Fellner Kommentar zum GrEStG 1987, RZ 61 zu § 2 GrEStG unter Hinweis auf (bejahend) VwGH 5.9.1974, 216/73 und (verneinend) VwGH 13.10.1954, 1828/52 und 28.3.1979, 635/77), so kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu (vgl. UFS 14.06.2004, RV/3429-W/02). Das auf dem gegenständlichen Grundstück errichtete Gebäude wurde nicht nur vom Lagefinanzamt bewertungsrechtlich als Gebäude auf fremdem Grund betrachtet, sondern wurde es auch von den Vertragsparteien als ein der X gehörendes Superädifikat qualifiziert. Frau O konnte daher nur über das unbebaute Grundstück, nicht jedoch über das Superädifikat Verfügungen treffen. Im Zeitpunkt der am 18. November 2000 erfolgten Schenkung an die Bw. war das Gebäude nach wie vor steuerrechtlich nicht als Teil des Grund und Bodens zu betrachten und erwarb die Bw. im Jahr 2000 nur die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den nackten Grund und Boden, nicht aber über das Gebäude von ihrer Mutter.

### 1) Erwerbsvorgänge am 18. Oktober 2001:

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über das Superädifikat am 18. Oktober 2001 lag noch ein Gebäude auf fremden Grund und Boden vor, das nach § 2 Abs. 2 Z. 1 GrEStG grunderwerbsteuerlich wie ein Grundstück zu behandeln ist. Daher löste der durch den Treuhänder vorgenommene Ankauf des Superädifikates zweimal Grunderwerbsteuerpflicht aus. Auf Grund des bestehenden Treuhandverhältnisses zwischen Herrn RA und der Bw. erwarb die Bw. mit Abschluss des Kaufvertrages durch Herrn RA die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Superädifikat und wurde daher neben dem Erwerbsvorgang iSd §

---

1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zwischen dem Verkäufer und der Treuhänder (besteuert zu ErfNr.444.444/2001) noch ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zwischen Treuhänder und der Bw. als Treugeberin verwirklicht. Dieser Erwerbsvorgang wurde daher vom Finanzamt mit Bescheid vom 21. September 2005 zu ErfNr.111.111/2005 zu Recht der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Der Kaufpreis, den der Treuhänder an den Dritten zahlen musste, weiters die Aufwendungen des Treuhänders an Anwaltskosten, grundbürgerliche Eintragsgebühren und schließlich die Grunderwerbsteuer für den früheren Rechtsvorgang sind der Bemessung der Grunderwerbsteuer von der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Treuhänder gegenüber dem Treugeber zu Grunde zu legen. Bei der Bemessungsgrundlage für einen Treuhandvertrag kommt es auf die Verpflichtungen des Treuhänders gegenüber dem Dritten an und nicht auf die Frage, ob etwa der Treugeber unmittelbar an den Dritten zahlt und dadurch den Treuhänder von seiner Verpflichtung gegenüber dem Dritten befreit (vgl VwGH 16.9.1982, 82/16/0023, 0080).

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 (also beispielsweise der zivilrechtliche Erwerb des Treugebers vom Treuhänder; vgl. VwGH 9. 8. 2001, 98/16/0377, 0378).

Im vorliegenden Fall wurde daher vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage für den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Bw. über das Superädifikat zu Recht der dem Treuhänder ersetzte Kaufpreis für das Superädifikat, die Grunderwerbsteuer sowie die Eintragsgebühr von insgesamt € 761.606,10 angesetzt und war infolge des erstmaligen Verwirklichen eines Erwerbsvorganges über das Gebäude durch die Bw. als Erwerberin keine Kürzung nach § 1 Abs. 4 GrEStG vorzunehmen.

Es war daher die gegen den Bescheid vom 21. September 2005 zu ErfNr.111.111/2005 eingebauchte Berufung als unbegründet abzuweisen.

## 2) Erwerbsvorgang am 20. April 2004:

Auch die zwischen einem Treuhänder und dem Treugeber getroffene Vereinbarung, die Treuherrschaft zu beenden und das Treugut auf den Treugeber zurückzuübertragen, erfüllt den Tatbestand nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (VwGH 16.12.1999, 99/16/0311). Dieser Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt mit dem Bescheid vom 13. Mai 2004 zu ErfNr.222.222/2004 (siehe den Betreff: "Vertrag vom 20. April 2004 mit Dr.RA") der Grunderwerbsteuer unterzogen. Für die Übertragung des Treugutes vom Treuhänder an die Treugeberin wurde keine weitere Gegenleistung vereinbart, weshalb die Grunderwerbsteuer

---

für diesen Erwerbsvorgang gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes und nicht wie im angefochtenen Bescheid erfolgt vom Betrag von € 761.606,13 zu berechnen ist.

Gegenstand des Erwerbes war bei der Auflösung des Treuhandverhältnisses der Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums am Grundstück samt dem darauf errichteten Gebäude. Durch den vom Treuhänder als zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstückes erfolgten Erwerb des auf dem Grund und Boden stehenden Superädifikates, trat eine Vereinigung von Grundeigentum und Gebäudeeigentum ein (Immobilisierung des Bauwerkes). Das Bauwerk wuchs dem Grundeigentum zu, es verlor seine rechtliche Selbständigkeit und wurde Bestandteil des Grund und Bodens (vgl. Arnold/Arnold Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Anm. 38 zu § 2). Auch bewertungsrechtlich verlor das Gebäude seine Selbständigkeit und wurde daher bei der wirtschaftlichen Einheit "unbebautes Grundstück" zum 1. Jänner 2002 eine Artvorschreibung vorgenommen und der Einheitswert des Grundstückes von umgerechnet € 58.865,00 (Einheitswert des unbebauten Grundstückes zum 1. Jänner 1992) zum 1. Jänner 2002 auf € 169.500,00 (Einheitswert für Grundstück samt Gebäude) fortgeschrieben.

Als Wert des Grundstückes ist auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 lit. b) GrEStG idF BGBl. I 142/2000 das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen. Offensichtlich in Entsprechung dieser Bestimmung wurde in der elektronischen Abgabenerklärung vom 5. Mai 2004 auch ein Betrag von € 508.500,00 (€ 169.500,00 x 3) als Wert des Erwerbes erklärt.

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, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, RZ 342 zu § 1 GrEStG 1987).

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich des Grund und Bodens nur ein Rechtsvorgang zwischen Herrn RA und der Bw. erfolgt, nämlich jener vom 20. April 2004. Dem zwischen der Bw. und ihrem Treuhänder am 20. April 2004 verwirklichten Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG über Grundstück samt Gebäude ist nur hinsichtlich des Gebäudes (Erwerb als "Gebäude auf fremden Grund und Boden") ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG

vorausgegangen. Hinsichtlich des Grund und Bodens hat die Bw. die wirtschaftliche Verfügungsmacht von ihrer Mutter durch den Schenkungsvertrag vom 18. November 2000 erworben und fehlt daher hinsichtlich des Erwerbes des Grund und Bodens die für die Anrechnung nach § 1 Abs. 4 GrEStG erforderliche Personenidentität (zur Personenidentität vgl. ua. VwGH 27.51999, 98/16/0304-0307, VwGH 20.2.2003, 2001/16/0477 sowie VwGH 20.2.2003, 200/16/0214).

In Deutschland wird die Auffassung vertreten, dass die Bestimmung auch dem Erben zugute kommt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, RZ 342 zu § 1 GrEStG 1987 unter Hinweis auf Fischer in Borutta, GrEStG15, § 1, Rz 1008). Im Gegensatz dazu sind nach den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 des Bundesministerium für Finanzen auch im Falle der Gesamtrechtsnachfolge Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nicht als ident anzusehen (vgl. UmgrStR 2002, RZ 348). Im Erkenntnis vom 20.02.2003, 2002/16/0214 hat der Verwaltungsgerichtshof ua. darauf verwiesen, dass keine Behauptung oder Darlegung erfolgte, dass bei Abschluss der Verträge die gleichen Vertragsparteien mitgewirkt haben bzw. die Beschwerdeführerin allenfalls auf Grund einer Gesamtrechtnachfolge in die Rechte und Pflichten des seinerzeitigen Vertragspartners eingetreten ist. Diese Ausführungen mögen zwar für eine Anwendbarkeit der Anrechnungsvorschrift bei Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge sprechen. Aus einem Umkehrschluss ergibt sich aber, dass bei einer Einzelrechtsnachfolge jedenfalls keine Anrechnung zu erfolgen hat. Im vorliegenden Fall ist die Bw. nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der ursprünglichen Treugeberin, sondern hat sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über Grund und Boden nur durch Einzelrechtsnachfolge von ihrer Mutter erworben, weshalb für den Erwerb des Grund und Bodens keine Anrechnung nach § 1 Abs. 4 GrEStG vorzunehmen ist.

Im Übrigen war der mit der Übertragung der Treugeberrechte von Frau O an die Bw. erfolgte Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am Grund und Boden nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG (Grundstücksschenkung unter Lebenden iSd ErbStG 1955) von der Grunderwerbsteuer befreit. Ist der vorausgegangene Tatbestand steuerfrei gewesen, so ist die volle Steuer vom nachfolgenden Tatbestand zu erheben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, RZ 342 zu § 1 GrEStG 1987 unter Hinweis auf BFH 30.8.1961, II 15/60 U, BStBl III 519).

Da dem am 20. April 2004 erfolgten Erwerb der Bw. von Grund und Boden samt Gebäude lediglich hinsichtlich des Gebäudes ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen den selben Personen (nämlich Erwerb von Herrn RA) vorausgegangen ist wird der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht gefolgt, wonach nur für den Erwerb des auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG keine Steuer zu erheben ist. Als Bemessungsgrundlage für die Treuhandauflösung ist daher das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes ohne Gebäude von € 58.865,00 =

---

€ 176.595,00 (und nicht das Dreifache des zuletzt festgestellten Einheitswertes für Grundstück samt Gebäude von € 169.500,00 = € 508.500,00) anzusetzen.

Es war daher der Berufung gegen den Bescheid vom 13. Mai 2004 zu ErfNr.222.222/2004 wie in der Berufungsvorentscheidung vom 22. September 2005 Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern als die Grunderwerbsteuer mit 3,5, % von € 176.595,00 = € 6.180,83 festzusetzen war. Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren war hingegen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. Mai 2008