



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0538-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Michl Münzker, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Landskrongasse 5 (Tuchlauben 20), gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom xyz betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4.8.2005 verkaufte A.A. an B.B. ihre 51/4220 Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft aaa, zu einem Kaufpreis von € 50.000,00.

Laut Punkt IV. dieses Vertrages hatte die Käuferin den vereinbarten Kaufpreis auf ein seitens der Käuferin namhaft zu machendes Konto zu bezahlen.

Laut Punkt V. hatte die Käuferin für alle Steuern, Gebühren sowie Abgaben hinsichtlich der Eigentumsübertragung zu haften.

Für diesen Erwerb schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern der Käuferin mit Bescheid vom 16.11.2005 die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 mit € 1.750,00 vor. (Bemessungsgrundlage = Gegenleistung = Kaufpreis: € 50.000,00 davon gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5%)

Mit Kaufvertrag vom 9.2.2007 verkaufte B.B. das o.a. Grundstück dem Bw. zu einem Kaufpreis von € 50.000,00.

Für diesen Erwerb schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Bw. mit Bescheid vom 5.6.2007 die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 mit € 1.750,00 vor.

Dagegen erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Berufung. Er beantragte die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides mit der Begründung, die Voreigentümerin habe bereits mit Kaufvertrag vom 4.8.2005 treuhändig das Wohnungseigentum für ihn erworben. Der Kaufvertrag vom 9.2.2007 würde lediglich die Beendigung des Treuhandverhältnisses darstellen.

Mit Schreiben vom 20.9.2007 ersuchte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien den Bw. um Mitteilung, wer für den, mit Kaufvertrag vom 4.8.2005, erfolgten Erwerb den Kaufpreis entrichtet hatte, und wer für die damit verbundenen Vertragserrichtungskosten bzw. für die damit verbundene Eintragungsgebühr aufgekommen war. Letztlich wurde um Mitteilung ersucht, ob ein schriftlicher Treuhandvertrag errichtet worden war.

Dazu teilte der Bw. mit Schreiben vom 26.9.2007 mit, dass er den Kaufpreis selbst bezahlt hatte, dass keine Vertragserrichtungskosten aufgrund des freundschaftlichen Verhältnisses zu vertragserrichtenden Anwalt angefallen waren, dass er die Beglaubigungsgebühren etc. selbst beglichen hatte, und dass kein schriftlicher Treuhandvertrag errichtet worden war, weil er der Treuhänderin, als seiner Lebensgefährtin, auch ohne errichteten Treuhandvertrag vertraut hatte.

In der Folge schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern dem Bw. für den mit Kaufvertrag vom 4.8.2005 erfolgten Erwerb die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987 mit € 1.828,75 vor. Als Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) wurde der Betrag von € 52.250,00 (Kaufpreis: 50.000,00 + Eintragungsgebühr: € 500,00 + Grunderwerbsteuer vom ersten Erwerbsvorgang: € 1.750,00) in Ansatz gebracht

Gegen diesen Bescheid richtet sich die verfahrensgegenständliche Berufung, mit der dessen ersatzlose Aufhebung beantragt wurde. Als Begründung dazu wurde geltend gemacht, dass bereits am 5.6.2007 ein gleich lautender Bescheid ergangen ist, und dass Gründe für eine Nichtfestsetzung der Steuer iSd § 17 GrEStG 1987 (irrtümlich bezeichnet als § 11 GrEStG 1987) vorliegen würden.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 31.1.2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dazu wurde im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

Beauftragt der Treugeber seinen Treuhänder mit dem Erwerb eines Grundstückes, so erwirbt der Treugeber mit dem Erwerb des Treuhänders die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück. In grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht würden dabei zwei Erwerbsvorgänge vorliegen: Zum einen der Erwerb des Treuhänders von einem Dritten durch Kaufvertrag, welcher gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 zu versteuern wäre und zum Anderen der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Treugeber an dem vom Treuhänder gekauften Grundstück, welcher gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987 zu versteuern wäre.

Überträgt in der Folge der Treuhänder das Grundstück in das bürgerliche Eigentum des Treugebers, so würde in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft wieder ein nach § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 steuerbarer Vorgang liegen. Wenn diesem Erwerbsvorgang aber eine Beschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht voran gegangen ist und dieser Erwerb auch versteuert worden ist, so wäre bei einem späteren Erwerbsvorgang die Steuer nur insoweit einzuheben, als bei diesem Erwerbsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Demnach würde sowohl die Übertragung von dem Dritten an den Treuhänder als auch die vom Treuhänder an den Treugeber selbstständig besteuert werden. Die Begründung und Abwicklung des Treuhandverhältnisses wäre jedoch im Ergebnis nur einmal zu besteuern.

Daher wäre im zu beurteilenden Fall für den Erwerb der Liegenschaftsanteile durch den Treuhänder mit Kauvertrag vom 4.8.2005 die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 festzusetzen gewesen und der dadurch gleichzeitig erfolgte Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Treugebers an den Liegenschaftsanteilen gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987 zu besteuern gewesen. Der Verkauf der Liegenschaftsanteile an den Treugeber wäre eine Auflösung des Treuhandverhältnisses und würde einen gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 zu versteuernden Vorgang darstellen, wobei allerdings die Anrechnungsvorschrift des Abs.4 des § 1 GrEStG 1987 zu berücksichtigen gewesen wäre.

§ 17 GrEStG 1987 würde im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen.

Dagegen brachte der Bw., durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 BAO an den UFS, als Abgabenbehörde zweiter Instanz, ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, (GrEStG 1987) lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen;

ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. (§ 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987)

Der Grunderwerbsteuer unterliegen 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 1987)

Ein in Abs.1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in Abs 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein in Abs.2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in Abs.1 bezeichneten Rechtsvorgänge voraus gegangen 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. (§ 1 Abs.4 GrEStG 1987)

Die Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. (§ 5 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987)

Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittrechtes oder eines Wiederverkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. (§ 17 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987)

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob gegenüber dem Bw. die Grunderwerbsteuer gemäß §1 Abs.2 GrEStG für den, mit Kaufvertrag vom 8.4.2005 erfolgten, Erwerbsvorgang, mit welchem die Käuferin für den Bw. treuhändisch Liegenschaftsanteile erworben hat, festzusetzen war.

Dazu ist im Hinblick auf die vom Bw. geltend gemachten Berufungsgründe-festzustellen:

Wesensmerkmal der Treuhandenschaft, welche nach positivem Recht im Einzelnen nicht geregelt ist, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit möglich ist, ist es, dass der Treuhänder zwar eigene Rechte im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung ausübt.

Bei der Ausführung eines Grundstücksbeschaffungsauftrages durch Kaufvertrag und Treuhandvertrag liegen zwei selbstständige steuerpflichtige Rechtsvorgänge vor. Die Grunderwerbsteuer unterliegt einerseits gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 der Kaufvertrag zwischen dem Treuhänder und dem Dritten, womit der Treuhänder von dem Dritten das Grundstück erwirbt, andererseits erlangt der Treugeber mit dem Erwerb des Eigentums durch den Treuhänder die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück. Dieser Erwerbsvorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs.2 GrEStG 1987. (VwGH 22.10.1976, 1995/75; 1.7.1982, 81/16/0097)

Der Umstand, dass ein Rechtsvorgang den Tatbestand des § 1 Abs.1 GrEStG 1987 erfüllt, schließt nicht aus, dass infolge der damit verbundenen weiteren Wirkungen zugleich- in Bezug auf andere Personen-auch der Tatbestand des §1 Abs.2 erfüllt wird. (VfGH 29.9.1990, B 1574/89)

Bei einer nach § 1 Abs.2 GrEStG der Steuer unterliegenden Treuhandvereinbarung gehören zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 der Kaufpreis, den der Treuhänder (laut Kaufvertrag) an einem Dritten zahlen musste, ferner auch die Grunderwerbsteuer für den früheren Erwerbsvorgang sowie auch der Ersatz der Aufwendungen (z.B. Vertragserrichtungskosten, Eintragungsgebühren), welche dem Beauftragten laut Kaufvertrag zuzurechnen sind. (vgl. Feller, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 128)

Aus § 1 Abs.4 GrEStG ergibt sich, dass bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich jeder einzelne Erwerbsvorgang getrennt zu beurteilen und zu besteuern ist. Es ist somit für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang voraus gegangen ist. (BFH 10.2.1988, II R 145/85, BStBl II 547)

Nach dem letzten Satz dieser Gesetzesbestimmung wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Steuerleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorangegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Nach dieser Anrechnungsvorschrift ist nämlich die für den zeitlich ersten Rechtsvorgang erhobene Steuer insoweit 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.

Im gegenständlichen Fall ist der Erwerb der Liegenschaftsanteile durch die Treuhänderin von einer Dritten mit Kaufvertrag vom 4.8.2005, wodurch der Bw., als Treugeber, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Liegenschaftsanteile erhalten hatte, als zeitlich erster Rechtsvorgang im Verhältnis zu dem am 9.2.2007 erfolgten Verkauf dieser Liegenschaftsanteile durch die Treuhänderin an den Bw., wodurch die Treuhandschaft aufgelöst worden ist, anzusehen.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen, dass gegenüber dem Bw. für den ersten Rechtsvorgang vom 4.8.2005 die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987 mit dem Bescheid vom 18.10.2007, aufgrund dessen, dass der Bw, als Treugeber, die wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die, mit diesem Rechtsvorgang von seiner Treuhänderin für ihn als Treugeber erworbenen, Liegenschaftsanteilen erhalten hat (gegenteiliges wurde vom Bw. nicht vorgebracht), sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht erfolgte; und zwar unbeschadet dessen, dass davor gegenüber dem Bw. die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 mit Bescheid vom 5.6.2007 für den zeitlich späteren Rechtsvorgang vom 9.2.2007, mit welchem die Treuhänderin diese Liegenschaftsanteile an den Bw. verkaufte, festgesetzt worden war.

Der Umstand, dass die zuletzt genannte Festsetzung der Grunderwerbsteuer ohne Beachtung der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs.4 GrEStG 1987 erfolgte, wird in der gegen diese Festsetzung eingebrachten Berufung zu würdigen sein, und ist nicht Sache dieses Berufungsverfahrens.

Zum Einwand des Bw, von der Festsetzung der verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.2 GrEStG 1987, wäre im Hinblick auf § 17 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 Abstand zu nehmen gewesen, ist festzustellen:

„Rückgängig gemacht“ im Sinne des § 17 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. (VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001)

Im zu beurteilenden Fall hat der Bw. dadurch, dass seine Lebensgefährtin, für ihn als Treugeber, von einer Dritten Liegenschaftsanteile mit Kaufvertrag vom 8.4.2005 treuhändisch erworben hatte, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Liegenschaftsanteile erhalten.

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführung würde eine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs.1 Z 1 GrEStG, welche- gegenüber den Bw. als Treugeber- zu einer Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs.2 GrEStG zu führen hat, nur dann vorliegen, wenn der Erwerb vom 4.8.2005 derart rückgängig gemacht worden wäre, dass die Vertragspartnerin der Treuhänderin ihre ursprüngliche Verfügungsmacht über die Liegenschaftsanteile derart wieder erlangt hätte, dass die Möglichkeit der wirtschaftlichen Verfügung über die Liegenschaftsanteile nicht beim Bw. verblieben wäre.

Dafür gibt es weder laut Aktenlage Anhaltspunkte noch würde eine derartige „Rückgängigmachung“ vom Bw. ins Treffen geführt

Aus den aufgezeigten Gründen erging der bekämpfte Bescheid daher zu Recht.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2012