

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vertreten durch Dr. Manfred Thorineg, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Kalchberggasse 8/I, vom 8. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 8. Februar 2002 betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. Jänner 2002 erwarb die Berufungsverwerberin von ES das Grundstück Nr. 478 und Nr. 479 der EZ x KG y.

Gemäß Punkt II des Vertrages verkauft und übergibt die Verkäuferin an die Berufungsverwerberin und letztere kauft und übernimmt von ersterer die im Punkt I näher beschriebene Liegenschaft um den Kaufpreis von 1.400.000 ATS.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgte am 1. Februar 2002.

Punkt VII des Kaufvertrages hat folgenden Wortlaut:

"Frau Veräußerin, erteilt sohin die ausdrückliche Bewilligung, dass auf Grund dieses Kaufvertrages ohne ihr weiteres Zutun auf ihren 1/1 Anteilen, B-LNR 4, der EZ x KG y , einkommend im Bezirksgericht für z, das Eigentumsrecht für MK einverleibt wird."

Der diesem Vertrag Beitretende BJ hat gemäß Punkt VIII des Vertrages unter C-LNR 5 a ein Wohnrecht einverleibt. Tatsächlich wohnt er bei der Verkäuferin. Herr BJ verzichtet ausdrücklich auf das ihm zustehende Wohnrecht und bestätigt diesen Verzicht durch

Mitunterfertigung dieses Vertrages. In der Grunderwerbsteuererklärung vom 1. Februar 2002 wurde als Erwerber S ausgewiesen. Handschriftlich wurde neben dem Erwerber "Treuhänder MK" vermerkt.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 8. Februar 2002 Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.560,97 Euro vom vereinbarten Kaufpreis vorgeschrieben.

Ein am 31. Jänner 2002 zwischen MK und S als Treugeber abgeschlossener Treuhandvertrag weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

"I.

Im Auftrag und namens des Herrn S kauft heute Frau MK von Frau ES das Haus EZ x KG y .

II.

Festgehalten wird, dass Frau ES Herrn KS nicht als Vertragspartner wünscht, sondern nur Frau MK. Frau MK will aber ihrerseits dieses Haus nicht kaufen, sondern hat nur den Auftrag, die Ermächtigung und die Vollmacht namens Herrn S den Kaufvertrag zu unterfertigen und sämtliche Rechte und Pflichten an diesen zu übertragen. Sie fungiert lediglich als Treuhänderin.

III.

Herr S bestätigt diesen Sachverhalt im Punkt II. und erklärt seinerseits das Haus im eigenen Namen zu kaufen.

IV.

Zur Übertragung des Eigentumsrechtes wird tieferstehend eine Aufsandungserklärung verfasst und zur Erfüllung der formalen Voraussetzungen bietet Frau MK die Übertragung des Eigentums an der gegenständlichen EZ und nimmt zweiterer dieses Anbot durch Unterfertigung des Vertrages an.

V.

Diese Vereinbarung gilt im Innenverhältnis und ist gegenüber dem Finanzamt und Grundbuch offen zu legen.

VI.

Frau MK erteilt sohin die ausdrückliche Bewilligung, dass auf Grund dieser Treuhandvereinbarung ohne ihr weiteres Zutun auf ihren 1/1 Anteilen das Eigentumsrecht für S einverleibt wird."

Für diesen Treuhandvertrag vom 31. Jänner 2002 wurde KS mit Bescheid vom 8. Februar 2002 zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer herangezogen. Dieser Bescheid wurde "hilfsweise" mit Berufung mit der Begründung, es handle sich insgesamt nur um einen Rechtsvorgang, weshalb die Grunderwerbsteuerfestsetzung lediglich gegenüber KS zu erfolgen hätte, eingebbracht. Die zu Recht gegenüber KS vorgeschriebene Grunderwerbsteuer sei bereits entrichtet worden. MK sei nur nach außen als Käuferin der gegenständlichen

Liegenschaft aufgetreten. Im Innenverhältnis wäre diese lediglich als Treuhänderin, mit der Verpflichtung, die nach außen hin erworbene Liegenschaft an KS zu übertragen, aufgetreten. MK hätte nie die Absicht, die Liegenschaft im eigenen Namen zu erwerben, gehabt. Entsprechend dieser Verpflichtung habe sie eine Aufsandungserklärung unterschrieben, ohne einen Kaufvertrag mit KS abzuschließen. Aus diesem Grund sei lediglich ein Erwerbsvorgang zwischen der Veräußerin und KS anzunehmen. Das Treuhandverhältnis sollte gegenüber der Veräußerin nicht offen gelegt werden. Dem Finanzamt sei dies allerdings bekannt gegeben worden. MK habe ähnlich einem Bevollmächtigten unterschrieben. Mangels Vorliegen von zwei Rechtsvorgängen könne die Grunderwerbsteuer nur einmal und zwar KS vorgeschrieben werden. Die ersatzlose Aufhebung des an MK ergangenen Bescheides wurde beantragt. Gegen den an MK ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid wurde mit inhaltsgleicher Begründung, wie gegen die Vorschreibung auf Grund des Treuhandvertrages, Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. April 2002 wurde beide Berufungen mit der Begründung, dass zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge vorlägen, als unbegründet abgewiesen. In den dagegen eingebrachten Vorlageanträgen wurde darauf verwiesen, dass der Name des Treugebers aus dem Grund verdeckt hätte bleiben müssen, da die Veräußerin die Liegenschaft an diesen nicht verkauft hätte. MK hätte nie den Willen, das Haus selbst zu kaufen, gehabt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob sowohl der Kaufvertrag vom 30. Jänner 2002 als auch der Treuhandvertrag vom 31. Jänner 2002 Grunderwerbsteuerpflicht auslösen oder ob nur einer dieser beiden Rechtsvorgänge der Besteuerung zu unterziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich die Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei Gegenleistung nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Die Berufungswerberin verkennt im vorliegenden Fall offensichtlich das Rechtsinstitut der Treuhandschaft, insbesondere im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes.

Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll.

Nach außen hin ist der Treuhänder vollberechtigter Eigentümer des Treugutes, er übt eigene Rechte im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung aus. Durch das vom Treuhänder mit dem Dritten geschlossene Rechtsgeschäft werden dingliche oder obligatorische Rechte zunächst nur zwischen diesen beiden Vertragspartnern begründet. Der Treuhänder ist lediglich im Innenverhältnis verpflichtet, die erworbenen Rechte dem Treugeber zu übertragen. Dem Dritten gegenüber ist nur der Treuhänder voll verpflichtet und uneingeschränkt haftbar. So ist im Rechtsstreit des Treuhänders mit einem Dritten stets der Treuhänder allein aktiv und passiv legitimiert.

Im Innenverhältnis ist der Treuhänder dem Treugeber schuldrechtlich verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Sinne des Treugebers auszuüben. Der Treuhänder erhält zwar Rechte übertragen, die er im eigenen Namen ausüben soll, aber in einer Weise, die im Treuhandvertrag bestimmt ist.

Das Wesen eines treuhändigen Rechtsgeschäftes, welches nach positivem Recht im einzelnen zwar nicht geregelt, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit als zulässig angesehen wird, besteht darin, dass sich bei ihm der wirtschaftliche Zweck des Rechtsgeschäftes mit der juristischen Form nicht deckt. Nach außen erhält der Treuhänder eine andere Rechtsstellung als sie dem wirtschaftlichen inneren Geschäftszweck entspricht. Im Verhältnis zum Treugeber ist der Treuhänder verpflichtet, von seiner äußeren Rechtsstellung nur einen dem inneren Zweck entsprechenden Gebrauch zu machen.

Das zu treuen Händen gewährte Recht scheidet zwar rechtlich, nicht aber wirtschaftlich aus dem Vermögen des Treugebers aus.

Im Grunderwerbsteuerrecht wird auch der sogenannte Grundstücksbeschaffungsauftrag zu den Treuhandverhältnissen gerechnet. Dem Grundstücksbeschaffungsauftrag liegen zwei selbständige steuerpflichtige Rechtsvorgänge zugrunde:

1. Der Treuhänder erwirbt das Grundstück von dem Dritten zu Eigentum; sein Erwerb fällt nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unter die Grunderwerbsteuer.
2. Mit dem Erwerb des Grundstückes verschafft der Treuhänder dem Treugeber die Befugnis, das Grundstück wirtschaftlich zu verwerten. Dieser Vorgang fällt nach § 1 Abs. 2 GrEStG unter die Steuer. Die Steuerschuld nach § 1 Abs. 2 entsteht gleichzeitig mit der Begründung des Übereignungsanspruches für den Treuhänder. Da der Treugeber dem Veräußerer gegenüber

einen Anspruch auf Übereignung nicht erwirbt, ist sein Erwerb nicht nach § 1 Abs. 1 Z. 1 steuerpflichtig (VwGH vom 25.6.1990, ZI. 91/16/0049).

Überträgt der Treugeber das Grundstück an den Treuhänder, so erfordert dies einen Rechtsvorgang, der nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG steuerpflichtig ist. Um das Eigentum am Grundstück zu erwerben, bedarf es der Aufsandungserklärung durch den Treuhänder. Diese Erklärung, mit der der Treugeber die Übertragung des Eigentums verlangt, ist als Gestaltungserklärung ein einseitiges Rechtsgeschäft, das für den Treugeber den Anspruch auf Übereignung begründet.

Für den zwischen ES und MK abgeschlossenen Kaufvertrag bedeutet dies folgendes:

Für den Erwerb der Treuhänderin MK ist Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Kaufpreis festzusetzen. Der Erwerb der Treuhänderin ist selbstständiger Erwerb der Treuhänderin, das Treugut ist daher der Treuhänderin zuzurechnen (VwGH vom 21.1.1982, 81/16/0021). Dem Einwand, die Berufungswerberin habe nie den Willen, das Haus selbst zu kaufen gehabt, wird entgegengehalten, dass diese mit Abschluss des Kaufvertrages das Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft – wenn auch nur nach außen hin – erhalten hat, weshalb die Grunderwerbsteuer für diesen verwirklichten Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 8. Februar 2002 zu Recht festgesetzt wurde.

Mit dem Vorbringen, MK habe ähnlich einer Bevollmächtigten den Kaufvertrag unterschrieben, vernachlässigt die Berufungswerberin den Inhalt der vorliegenden Urkunde. Bewilligt doch die Veräußerin nach Punkt VII des Kaufvertrages die Einverleibung des Eigentumsrechtes zu Gunsten der Berufungswerberin. Die Beurteilung, ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, erfolgt ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften (§ 1 GrEStG) (VwGH vom 28.9.1998, 98/16/0052).

Was den Beweggrund für die gewählten Vertragskonstruktionen betrifft, sei am Rande bemerkt, dass Treuhandvereinbarungen meist den Zweck haben, etwas zu verbergen. Im vorliegenden Fall sollte der Name des Treugebers der Veräußerin der Liegenschaft verborgen werden. Auf den Beweggrund des Erwerbsvorganges kommt es im Übrigen nicht an.

Mit dem Erwerb des Grundstückes hat die Treuhänderin (MK) dem Treugeber (KS) die Befugnis verschafft, das Grundstück wirtschaftlich zu verwerten. Für diesen Erwerbsvorgang entsteht die Steuerschuld nach § 1 Abs. 2 GrEStG gleichzeitig mit der Begründung des Übereignungsanspruches für die Treuhänderin. Die Festsetzung der Steuer für diesen Erwerbsvorgang ist somit ebenfalls zu Recht erfolgt und wird im Übrigen auch nur "hilfsweise" bekämpft.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass im konkreten Fall daher zwei selbständig grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vorliegen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. Juli 2006