jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1991/11/28 88/16/0166

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.11.1991

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs2;
BAO §167 Abs2;
GrEStG 1955 §1 Abs1 Z1;
GrEStG 1955 §1 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Iro sowie die Hofräte Dr Närr, Dr Kramer, Dr Karger und Mag Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr Cerne, über die Beschwerde des DX in W, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. März 1988, Zl GA 11 - 274/35/88, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach einem dem Finanzamt am 14. August 1978 angezeigten Kaufvertrag vom 4. August 1978 veräußerte Dr Josef G an Dipl-Ing Walther B eine im Inland gelegene Liegenschaft um 4,5 Mio S, wobei nach Punkt III. des Kaufvertrages die Berichtigung des Kaufpreises bereits vor Vertragsunterfertigung erfolgt sei. Nach Punkt IV. des Kaufvertrages sei als Tag der Übergabe der Liegenschaft in den Besitz und Genuß des Käufers der 1. Juli 1978 vereinbart worden.

Nachdem Dipl-Ing Walther B auf Anfrage des Finanzamtes im Oktober 1978 erklärt hatte, er habe die Liegenschaft als Eigentümer erworben und es liege kein treuhändiger Erwerb vor, setzte das Finanzamt ihm gegenüber entsprechend der Erklärung Grunderwerbsteuer fest.

Im Zug polizeilicher, finanzbehördlicher und gerichtlicher Ermittlungen gegen den Beschwerdeführer kam hinsichtlich des eben dargestellten Erwerbsvorganges folgender im wesentlichen unbestrittener Sachverhalt zutage:

Der Beschwerdeführer, der gemeinsam mit seiner Ehegattin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über jene Liegenschaft, die der in Rede stehenden Liegenschaft benachbart ist, vom 16. Juli 1975 bis 5. November 1981 ausübte und seit dem 6. November 1981 gemeinsam mit seiner Ehegattin Volleigentümer der Nachbarliegenschaft ist (vgl die Ausführungen im hg Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl 89/16/0023), verhandelte bereits im Jahr 1977 mit Dr Josef G über den Ankauf der Liegenschaft, auf der sich ein Gebäude befindet, um so eine unerwünschte Bebauung derselben zu verhindern. Der Beschwerdeführer war bereit gewesen, für die Liegenschaft einen Preis von 4,5 Mio S zu entrichten. Der Beschwerdeführer übergab Dr Josef G mittels Schecks am 4. Juli 1977 1,750.000 S und am 27. Dezember 1977 250.000 S. Ein weiterer Betrag von 2 Mio S wurde zunächst von jener Gesellschaft vorgestreckt, an der der Beschwerdeführer zu 51 % beteiligt war. Es erfolgten sodann Überweisungen zwischen dem Beschwerdeführer und Dipl-Ing Walther B und wurde, teilweise zwecks Umschuldung des Betrages von 2 Mio S, teilweise zwecks Aufbringung des Gesamtkaufpreises von 4,5 Mio S, ein Kredit von einer Bank aufgenommen. Im Endeffekt brachte der Beschwerdeführer für den Erwerb der Liegenschaft 1,9 Mio S aus eigenen Mitteln auf, während der Restbetrag von 2,6 Mio S fremdfinanziert wurde. Kreditnehmer war Dipl-Ing Walther B, der auch die anläßlich des Erwerbes der Liegenschaft angefallenen Nebenspesen trug. Dr Josef G erhielt den von ihm geforderten Kaufpreis von 4,5 Mio S bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages vom 4. August 1978 zur Gänze und nahm an, der Beschwerdeführer werde die Liegenschaft erwerben. Erst als Dr Josef G zu Dr H (Notar als Urkundenverfasser) geladen wurde, um den Kaufvertrag zu unterfertigen, erfuhr er, daß Käufer der Liegenschaft nicht der Beschwerdeführer, sondern Dipl-Ing Walther B war. Dr Josef G sah Dipl-Ing Walther B nie. Der vom Notar verfaßte Kaufvertrag vom 4. August 1978 war bereits von Dipl-Ing Walther B unterfertigt gewesen. Der Beschwerdeführer bezahlte bereits vor Abschluß des eben erwähnten Kaufvertrages Gas- und Stromkosten, die mit der Liegenschaft im Zusammenhang standen. Dipl-Ing Walther B verstarb am 29. November 1983. Die Witwe nach Dipl-Ing Walther B erfuhr erst kurz vor dessen Tod, daß er die Liegenschaft erworben hatte. Niemand aus ihrer Familie wohnte in dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude. Dipl-Ing Walther B erzählte der Witwe, er habe die Liegenschaft gekauft, weil er dort eine Verbauung verhindern habe wollen. Die Liegenschaft wurde nach dem Tod des Dipl-Ing Walther B von der erblichen Witwe an den ihr nicht bekannten Bernd W um 4,5 Mio S verkauft. Bernd W wurde der Witwe vom Steuerberater, dem Dipl-Ing Walther B noch zu Lebzeiten eine Vollmacht gegeben hatte und der auch der Steuerberater des Beschwerdeführers war, als Käufer genannt. Der Erlös aus der Veräußerung der Liegenschaft kam nach Abzug der aufgelaufenen Zinsen je zur Hälfte der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B und dem Beschwerdeführer zu. Die Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B behauptete anläßlich der Abrechnung des aus der Veräußerung der Liegenschaft erzielten Erlöses, es sei im Jahr 1978 zwischen Dipl-Ing Walther B und dem Beschwerdeführer eine Vereinbarung getroffen worden, wonach die Liegenschaft zur Gänze von Dipl-Ing Walther B erworben werden sollte, jedoch solle die Verwertung derselben je zur Hälfte Dipl-Ing Walther B und dem Beschwerdeführer zustehen. Aus diesem Grund habe der Beschwerdeführer einen a conto Betrag für die Anschaffung der Liegenschaft von 1,9 Mio S geleistet. Dem Beschwerdeführer sei durch den nach dem Tod des Dipl-Ing Walther B erfolgten "Notverkauf" der Liegenschaft auf Grund der aufgelaufenen Zinsen ein Verlust von 1,721.662 S zuzurechnen, weswegen er von der Verlassenschaft nur mehr 178.338 S erhalten habe.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer nach Wiedergabe der Ergebnisse der polizeilichen, finanzbehördlichen und gerichtlichen Ermittlungen mit Schreiben vom 14. November 1986 vor, der von ihm a conto für die Anschaffung der Liegenschaft hingegebene Betrag von 1,9 Mio S sei ohne Zinsenvereinbarung überlassen worden. Er habe überdies den aus der Vereinbarung mit Dipl-Ing Walther B erzielten Verlust zu 50 % getragen. Das an Dipl-Ing Walther B hingegebene Darlehen könne nicht uneinbringlich sein, weil die Verlassenschaft hoch aktiv sei. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, der Beschwerdeführer habe gleichzeitig mit dem Erwerb der Liegenschaft durch Dipl-Ing Walther B die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Hälfteanteil derselben erworben und somit den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 verwirklicht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. Feber 1987 aus, die Vermutung, Dipl-Ing Walther B habe die Hälfte an der Liegenschaft treuhändig für ihn erworben, entbehre jeglicher Grundlage. Anläßlich des Erwerbes der gesamten Liegenschaft durch Dipl-Ing Walther B habe er diesem ein Darlehen von 1,9 Mio S zur Verfügung gestellt. Weiters habe er sich am Gewinn und Verlust bei einer eventuellen Weiterveräußerung der Liegenschaft beteiligt. Motiv für diese Beteiligung sei seine Befürchtung gewesen, daß sein Nachbargrundstück mit

einem Hochhaus verbaut werden könnte, was er habe verhindern wollen. Dipl-Ing Walther B habe als Architekt stets Interesse am Erwerb ausbaufähiger Liegenschaften und deren Verwertung gehabt. Es habe für ihn bei der beruflichen Einstellung des Dipl-Ing Walther B Gewähr bestanden, die Liegenschaft werde schonend verbaut. Er sei daher bereit gewesen, ein Darlehen zu gewähren und das Risiko bei einer allfälligen Weiterveräußerung der Liegenschaft zu übernehmen. Über die Bebauung und Verwertung der Liegenschaft hätten keinerlei Absprachen bestanden. Es sei ihm auch keine Möglichkeit eingeräumt gewesen, diesbezüglich irgendwelche Rechte auszuüben. Dipl-Ing Walther B habe stets frei über die Liegenschaft verfügen können. Auf Grund der Änderung des Flächenwidmungsplanes sei eine Verbauung der Liegenschaft nicht mehr möglich gewesen. Der sodann erfolgte "Notverkauf" habe zu einem Gesamtverlust von 3,443.324 S geführt. Der auf ihn entfallende Anteil dieses Verlustes habe auf Grund der mit Dipl-Ing Walther B geschlossenen Vereinbarung 1,721.662 S betragen. Dieser Betrag sei mit der Darlehensschuld des Dipl-Ing Walther B aufgerechnet worden. Die restliche Forderung aus dem Darlehen von 178.338 S sei ihm von der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B überwiesen worden. Mangels eingeräumter Verwertungsmöglichkeit habe er somit niemals die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft erlangt und somit auch keinen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand verwirklicht. Trotz der Tatsache, daß zwischen ihm und Dipl-Ing Walther B keine stille Gesellschaft bestanden habe, stehe ihm ebenso wie einem stillen Gesellschafter, der neben seiner Gewinn- und Verlustbeteiligung auch noch eine schuldrechtliche Beteiligung am Vermögen des Unternehmens erlange, keine Verwertungsmöglichkeit im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 an der von Dipl-Ing Walther B erworbenen Hälfte an der Liegenschaft zu.

Ungeachtet der eben wiedergegebenen Ausführungen des Beschwerdeführers setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. März 1987 gegenüber dem Beschwerdeführer aus dem Titel des Erwerbes der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft am 4. August 1978 von Dipl-Ing Walther B Grunderwerbsteuer fest, wobei es zunächst hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation des § 1 Abs 1 und des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 auf die Ausführungen im an den Beschwerdeführer ergangenen Bescheid vom selben Tag betreffend den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Nachbarliegenschaft verwies (vgl nochmals die Ausführungen im hg Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl 89/16/0023). Nach Wiedergabe des vom Beschwerdeführer nicht bestrittenen Sachverhaltes kam das Finanzamt in einer Gesamtschau aus folgenden Gründen zu dem Schluß, der Beschwerdeführer habe hinsichtlich der Hälfte an der Liegenschaft durch Erteilung eines Liegenschaftsbeschaffungsauftrages an Dipl-Ing Walther B eine einem Eigentümer ähnliche Stellung erlangt und damit den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erfüllt:

(Anmerkung: Vom Finanzamt zitierte Belegstellen werden nicht zur Gänze zitiert, sondern nur angemerkt: Belegstelle). "Der vom Beschwerdeführer hingegebene Betrag von 1,9 Mio S

wurde ohne Zinsen überlassen (Belegstelle). Weiters liegt in diesem Fall keine Darlehensurkunde vor, obwohl hier zusätzlich noch hinzu kommt, daß es sich bei Dipl-Ing Walther B nicht um eine Person des engen Familienkreises handelt. Der von Dkfm N in der Besprechung vom 1. Feber 1984 (Belegstelle) aufgestellten Behauptung, die 1,9 Mio S wären eine Art Darlehensforderung, die uneinbringlich ist, steht entgegen, daß die Verlassenschaft hoch aktiv ist (Belegstelle). Eine Uneinbringlichkeit kann daher nur in dem Sinn vorliegen, daß gar keine Darlehensforderung besteht, weil ihr eine Finanzierungsverpflichtung gegenübersteht, sodaß sie gar nicht eingefordert werden kann. Nur in diesem Sinn ist sie uneinbringlich. Von einer zusätzlichen Beteiligung am Gewinn und Verlust wurde am 1. Feber 1984 nichts behauptet. In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 wird folgendes dargestellt:

1)

Es wäre ein Darlehen von 1,9 Mio S zur Verfügung gestellt worden.

2)

Gesondert vom Darlehen läge eine Gewinn- und Verlustbeteiligung vor. Text: .... Weiters beteiligte ich mich am Gewinn und Verlust bei einer eventuellen Weiterveräußerung.

Dem ist insoweit zuzustimmen, als die Gewinn- und Verlustbeteiligung gesondert von der Darlehensproblematik betrachtet werden muß. Denn das einseitig verbindliche Rechtsgeschäft des Darlehens hat einen eindeutig abgesteckten Rahmen und kann daher nicht den Rechtsgrund für eine Gewinn- und Verlustbeteiligung darstellen. Demzufolge muß der Gewinn- und Verlustbeteiligung ein eigener gesonderter Rechtsgrund zugrunde liegen.

Der Hinweis auf das Vorliegen einer stillen Gesellschaft geht aus folgenden Gründen ins Leere:

Ein stiller Gesellschafter beteiligt sich gemäß § 335 HGB an einem bestehenden Handelsgewerbe. Für die Beteiligung an einem Handelsgewerbe gibt es keinen Anhaltspunkt. Daher kann eine auch nur vergleichsweise Darstellung nicht zielführend sein. Ein stiller Gesellschafter ist an der Sachgesamtheit 'Handelsgewerbe' schuldrechtlich beteiligt und nicht an einzelnen Objekten daraus. Nur aus diesem Grund ist bezüglich des stillen Gesellschafters ein Erwerb nach § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 GrEStG 1955 undenkbar. Eigentümer der einzelnen Objekte ist der Unternehmer. Allenfalls kann zu einer stillen Beteiligung noch zusätzlich ein Erwerb nach § 1 Abs 4" (richtig wohl: Abs 1) "und § 1 Abs 2 GrEStG 1955 hinzutreten. Daher sind auch die Begriffe 'schuldrechtliche Beteiligung' und 'wirtschaftliche Verwertungsbefugnis' nicht ident. Umso mehr muß dies also gelten, wenn laut Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 gar kein Gesellschaftsverhältnis behauptet wird. Offen bleibt daher weiterhin die Frage nach dem Rechtsgrund der Gewinn- und Verlustbeteiligung. Kein Zustand schwebt im rechtsfreien Raum. Wenn nun in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 behauptet wird, der Beschwerdeführer hätte auf die Verwertung in keinster Weise einwirken können, so ist dies unrichtig und unglaubhaft:

Ursprünglich war eine Verwertung durch Umbau und Errichtung von vier Eigentumswohnungen - wobei zwei veräußert und zwei dem Beschwerdeführer und zwei Dipl-Ing Walther B" (richtig wohl: je eine) "als Gewinn verbleiben sollten - beabsichtigt. Es bestanden daher entgegen der Darstellung in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 sehr wohl Bebauungsabsprachen. Wie auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 erwähnt, beendete nur die Änderung des Flächenwidmungsplanes die Bebauungspläne. Hiebei alle Einflußmöglichkeiten in Richtung Ausgestaltung des Gebäudes und Maximierung des Gewinnes (wenn auch eingeschränkt durch schonende Verbauung) zu verneinen, ist nicht glaubhaft. Daß eine solche Verbauung und Verwertung beabsichtigt war, ergibt sich .... auch aus dem Schreiben der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B vom 9. Oktober 1984.

Gleichzeitig mit der Empfangnahme des Betrages von 1,9 Mio S hatte sich Dipl-Ing Walther B in seiner freien Verwertungsmöglichkeit stark beschränkt. Er mußte die Verbauungswünsche des Beschwerdeführers beachten. Grundätzlich wäre zum damaligen Zeitpunkt auch der Bau eines Hochhauses möglich gewesen, das möglicherweise höheren Gewinn abgeworfen hätte. Dipl-Ing Walther B wurde damals in einem der stärksten Rechte eines jeden Eigentümers äußerst eingeschränkt. Endziel bei Weiterveräußerung war ebenfalls die Verhinderung der für den Beschwerdeführer ungünstigen Bebauung. Daran kann auch die spätere Änderung des Flächenwidmungsplanes nichts ändern. Der Verlust wurde .... aufgeteilt. Der Beschwerdeführer deckte daher auch Zinsen ab, die gar nicht seinem 50 % Anteil entsprachen, da er ja 1,9 Mio S bar aufgebracht hatte und Dipl-Ing Walther B alles aus Kreditmitteln finanzierte. Dies kann folgegemäß nur aus einem bestehenden Rechtsgrund abgeleitet werden und keinesfalls aus einer Darlehenshingabe. Eine Verwertungsmöglichkeit kann auch negativ gestaltet sein. Der Verlust (dh gegenüber einem bestmöglichen Verkauf durch Dipl-Ing Walther B) wird übernommen und somit die Verwertungsmöglichkeit des Eigentümers eingeschränkt, um eigenen Vorteil (Nichtverbauung) zu erlangen.

Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 als 'Notverkauf' dargestellte Veräußerung durch die Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B um den Kaufpreis von ebenfalls 4,5 Mio S am 27. Juni 1984 hätte schon längst erfolgen müssen, da Zinsen von insgesamt 2,749.454,65 S bzw" (bis zum Todestag des Dipl-Ing Walther B) "2,256.401 S aufgelaufen waren (Belegstelle samt rechnerischer Darstellung). Da der Beschwerdeführer einen so großen unverhältnismäßig hohen Verlust (durch Zinsenhäufung entstandenen) abdeckte (Gesamtkaufreis der Liegenschaft 4,5 Mio S, Summe der aufgebrachten Mittel 7,943.324 S, Verlust daher gesamt 3,443.324 S), ohne daß gegen diese Forderung der Verlassenschaft irgend ein Einwand erhoben wurde, müssen dem bedeutende gewichtige Rechte gegenübergestanden sein, die zwangsläufig zu einer Einschränkung des Volleigentums führten. Eine schenkungsweise Überlassung dieser Summe ist wohl auszuschließen...."

Zu den Ausführungen der Witwe nach Dipl-Ing Walther B sei zu bemerken, "daß ein Erbe Universalsukzessor (Gesamtrechtsnachfolger) des Erblassers ist und über die Nachlaßwerte frei verfügungsberechtigt ist; dh insbesondere an keine Vollmachten hinsichtlich nicht vor dem Tod stattgefundenen Verkäufen gebunden ist. Eine dennoch hinsichtlich eines Verkaufes bestehende Bindung bedarf eines eigenen Rechtsgrundes. Dieser kann weder in einer Darlehenshingabe noch in einer bloßen Gewinn- und Verlustbeteiligung liegen.

Aus all diesen Feststellungen ist in freier Beweiswürdigung abzuleiten, daß der Rechtsgrund der Zurverfügungstellung des Betrages von 1,9 Mio S nicht in einem Darlehensvertrag besteht, sondern in der Einräumung der wirtschaftlichen

Verwertungsbefugnis über die Hälfte an der Liegenschaft begründet ist, sodaß der Beschwerdeführer Treugeber der Liegenschaft wurde. Aufgelöst wurde dieses Treuhandverhältnis durch Verkauf der Liegenschaft an Bernd W, wobei der Erlös je zur Hälfte der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B und dem Beschwerdeführer zufiel (Belegstelle)."

Das Finanzamt stellte sodann die Bemessungsgrundlage für den nach§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 verwirklichten Erwerb dar.

Innerhalb offener Frist ergriff der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Berufung. In der der Berufung in Erfüllung eines vom Finanzamt erteilten Mängelbehebungsauftrages nachgereichten Ergänzung behauptet der Beschwerdeführer, die vom Finanzamt getroffenen Feststellungen reichten in keiner Weise zur Annahme aus, er hätte als Treugeber mit Dipl-Ing Walther B vereinbart, daß dieser als Treunehmer für ihn einen Hälfteanteil an der Liegenschaft erwerben sollte. Die Behörde verkenne zunächt schon den Begriff eines Treuhandverhältnisses. Der normale Fall der Treuhandschaft liege nämlich vor, wenn jemand eine bislang zu seinem Vermögen gehörende Sache einem anderen mit der Bestimmung übergebe, diese Sache in Hinkunft für den Übergeber zu besitzen. Ein solcher Fall liege gegenständlich nicht vor. Eine andere Art des Treuhandverhältnisses (unechte Treuhandschaft) liege vor, wenn jemand beauftragt werde, für den Auftraggeber eine Sache zu erwerben und diese für ihn zu besitzen bzw zu verwalten, wobei der Treunehmer verpflichtet sei, das Treugut dem Treugeber auf dessen Verlangen herauszugeben und zu übereignen. Auch ein solcher Sachverhalt könne nach den Feststellungen des Finanzamtes nicht angenommen werden, weil nach denselben Dipl-Ing Walther B die Liegenschaft nicht zu dem Zweck erwerben hätte sollen, um sie ihm auf sein Verlangen zu übereignen, sondern um darauf ein Wohnhaus zu errichten, das nach Fertigstellung und Begründung von Wohnungeigentum zumindest zum Teil auf gemeinsame Rechnung veräußert hätte werden sollen. Ein solches Rechtsverhältnis sei kein Treuhandverhältnis, weil es dabei an der grundlegenden Voraussetzung fehle, daß der Treunehmer verpflichtet sei, dem Treugeber auf dessen Verlangen das Treugut herauszugeben. An eine solche Herausgabe sei selbst nach den Feststellungen des Finanzamtes nicht gedacht gewesen, jedenfalls nicht, soweit es sich um jene Anteile an der Liegenschaft gehandelt habe, die verkauft werden sollten, wobei er mangels rechtlicher Möglichkeit nicht an der Begründung von Wohnungseigentum beteiligt hätte sein können. Hinsichtlich der Eigentumswohnungen, die ihm zufallen sollten, habe noch keine Grunderwerbsteuerschuld entstehen können, weil nicht festgestanden sei, welche Wohnungen ihm überlassen werden sollten. Eine Grunderwerbsteuerschuld sei im übrigen auch deswegen nicht entstanden, weil selbst dann, wenn er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über eine bestimmte Liegenschaft erhalten hätte, Steuerpflicht nicht bestehe, wenn die spätere Übertragung derselben in sein Eigentum geplant gewesen sei. Eine solche lediglich provisorische Einräumung einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht löse nämlich noch keine Abgabepflicht aus. Aus dem Sachverhalt ergebe sich, daß von ihm

-

wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 dargestellt

-

eine Art von Beteiligung am Erfolg eines Unternehmens

beabsichtigt gewesen sei. Das Finanzamt habe auch in keiner Weise dargetan, wann und mit welchem Inhalt zwischen Dipl-Ing Walther B und ihm ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden wäre. Der vom Finanzamt geführte Indizienbeweis sei mißlungen. Mit den Ausführungen betreffend den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Nachbarliegenschaft im Bescheid des Finanzamtes vom 20. März 1987 werde nicht dargetan, welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachten. Der Umfang des Volleigentums drücke sich - nach Meinung des Finanzamtes - in der Möglichkeit der Nutzung oder Verwertung aus. Dieser Umfang gelte auch für § 1 Abs 2 GrEStG 1955. Wirtschaftliche Verwertung bedeute Nutzung bzw rechtliche Veräußerung.§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 verlange eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Machtstellung des Treugebers werde dadurch geschmälert, daß dem Eigentümer einerseits einzelne Risken und Nachteile desselben verblieben, anderseits besitze der Treugeber nicht alle Befugnissse des Eigentümers. Gerade diese Zwischenstellung sei es, für die das Gesetz auch die Grunderwerbsteuerpflicht aufstelle. Nicht die Aushöhlung des Eigentumsrechtes wie Besitz, Verwaltung, Nutzung, Belastung und Veräußerung sei Voraussetzung für die Steuerpflicht, sondern das eine oder das andere Recht im genannten Rahmen. Das Finanzamt übersehe, daß es sich bei der Bestimmung des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 um einen Ersatztatbestand handle, der die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 1 leg cit ergänze, um somit auch jene Liegenschaftsübertragungen zu erfassen, die von der zuletzt genannten Rechtsvorschrift nicht erfaßt würden und die -

wirtschaftlich gesehen - zu einem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis führten, wie Kaufverträge etc. Dies bedeute, daß der sogenannte wirtschaftliche Eigentümer im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 eine Rechtsstellung erlangen müsse, die jener eines Eigentümers fast gleichkomme. Dem Ersatztatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 dürfe kein Sinn unterlegt werden, der über den grundsätzlichen Rahmen des § 1 Abs 1 Z 1 leg cit hinausgehe. Wäre die Rechtsauffassung des Finanzamtes richtig, dann würden durch den Ersatztatbestand Rechtsakte der Grunderwerbsteuer unterworfen, die mit dem Motiv des Gesetzes, nämlich Rechtsvorgänge zu erfassen, mit denen für einen Erwerber ein Anspruch auf volle Macht über eine Liegenschaft begründet werde, nicht in Einklang stünden. § 1 Abs 2 GrEStG 1955 könne nur so ausgelegt werden, daß zur Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eine Rechtsstellung erreicht werde, die derjenigen eines Eigentümers fast gleichkomme. Eine solche "Fasteigentümerschaft" habe er hinsichtlich des Hälfteanteiles an der Liegenschaft nie erreicht. Sie könnte nur darin bestanden haben, daß er durch die behauptete Vereinbarung mit Dipl-Ing Walther B in der Lage gewesen wäre, die Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten. Dies wäre ihm aber nicht möglich gewesen. Zur Auslegung des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 seien verschiedene Möglichkeiten denkbar. Es gebe eine Reihe von Fällen, in denen das Eigentum an einer Liegenschaft erworben werde, ohne daß dem Erwerb ein schuldrechtliches Geschäft vorausgehe, wie etwa bei der Ersitzung, beim Erwerb durch Anfall von Todes wegen, durch richterlichen Zuspruch, bei Erlöschen eines Baurechtes oder in den Fällen des § 418 ABGB. Derartige Erwerbe fielen unter den Tatbestand des§ 1 Abs 2 GrEStG 1955. Ein derartiger Erwerb liege aber im Streitfall nicht vor. Eine andere Form der steuerpflichtigen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bestehe in einer Nutzung der Liegenschaft. Aber nicht jede Nutzung einer Liegenschaft führe zur Annahme der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955. Es müsse sich hiebei um eine besonders geartete Nutzung handeln; so etwa um eine solche, die sich auf einen Erbpacht- oder Baurechtsvertrag gründe. Die Ausübung einzelner Nutzungen reiche - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - zur Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht aus, weil nur die "Fasteigentümerschaft" zur Steuerpflicht führe. Einen solchen Sachverhalt habe das Finanzamt nicht festgestellt. Das Finanzamt gehe offenbar davon aus, daß ihm eine Verwertungsmöglichkeit hinsichtlich der Hälfte an der Liegenschaft dahingehend eingeräumt worden sei, als er unabhängig vom Formaleigentum des Dipl-Ing Walther B seinen Anteil verkaufen hätte können. Diesfalls wäre Dipl-Ing Walther B als Treunehmer auf seine Weisung hin verpflichtet gewesen, den Hälfteanteil an einen von ihm als Treugeber präsentierten Käufer zu übertragen. Das Finanzamt habe jedoch das Bestehen einer rechtlichen Verwertungsmöglichkeit nicht behauptet, weswegen sich Ausführungen zur Frage, ob im Jahr 1978 ein Rechtsvorgang gesetzt worden sei, der es ihm ermöglicht hätte, die Hälfte an der Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten, erübrigten. Das Finanzamt habe vielmehr festgestellt, die Verwertung der Liegenschaft sollte gemeinsam mit Dipl-Ing Walther B erfolgen. Das Finanzamt habe es auch unterlassen, festzustellen, durch welchen Rechtsakt ihm die Möglichkeit, den Hälfteanteil an der Liegenschaft zu verwerten, eingeräumt worden sei. Die Aussage der Witwe nach Dipl-Ing Walther B sei nicht geeignet, die Feststellungen des Finanzamtes zu stützen, weil jene selbst ausgeführt habe, daß sie erst knapp vor dem Tod ihres Ehegatten erfahren hätte, dieser habe die Liegenschaft gekauft. Sie sei daher auch nicht Augen- oder Ohrenzeuge gewesen. Abgesehen davon stehe die Aussage der Witwe mit seiner Behauptung, er hätte sich am Erfolg des Grundstücksverkaufes beteiligt, nicht im Widerspruch. Der bloße Hinweis auf das Bestehen einer Vereinbarung aus dem Jahr 1978 genüge infolge seiner Unbestimmtheit nicht für die Annahme, ihm wäre die Möglichkeit eingeräumt gewesen, die Hälfte an der Liegenschaft auf seine Rechnung zu verwerten. Eine solche Möglichkeit könne auch nicht damit schlüssig erklärt werden, daß er Dipl-Ing Walther B einen Betrag von 1,9 Mio S zum Ankauf der Liegenschaft zur Verfügung gestellt habe. Denn mit der Hingabe dieses Betrages habe er noch keine Verwertungsmöglichkeit erlangt. Die vom Finanzamt zur Untermauerung seiner Rechtsansicht aufgestellte Rechnung sei unrichtig. Bei einer Beteiligung zur Hälfte an dem Projekt des Dipl-Ing Walther B hätte er, weil der Gesamtaufwand für die Liegenschaft unbestrittenermaßen 7,943.324 S betragen habe, nicht 1,9 Mio S und auch nicht 2,250.000 S, sondern einen Betrag von S 3,971.662 S (Hälfte des Gesamtaufwandes) aufzubringen gehabt. Er hätte daher von der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B keine Rückzahlung von 1,721.662 S verlangen können, sondern noch einen erheblichen Betrag zu den bereits geleisteten 1,9 Mio S dazulegen müssen. Dies sei aber nicht geschehen. Er sei stets davon ausgegangen, daß 1,9 Mio S an Dipl-Ing Walther B als Darlehen hingegeben worden seien. Da das Darlehen zinsenlos gewesen sei, habe er sich am Erfolg der geplanten Errichtung eines Wohnhauses beteiligt. Durch die Erfolgsbeteiligung habe er aber keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erworben. Er habe sich auch nicht als stiller Gesellschafter am Unternehmen des Dipl-Ing Walther B beteiligt. Es gebe auch das partiarische Darlehen, durch dessen Hingabe allein ein Gesellschaftsverhältnis nicht begründet werde. Es möge jedoch dahingestellt bleiben, ob ein

Gesellschaftsverhältnis bestanden habe oder ein partiarisches Darlehen hingegeben worden sei. In beiden Fällen sei mangels einer ihm eingeräumten Verwertungsmöglichkeit der Liegenschaft der Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht verwirklicht worden. Selbst wenn jemand am Erfolg eines Unternehmens beteiligt sei und bei Beendigung des Rechtsverhältnisses über ein Auseinandersetzungsguthaben verfüge, besitze er noch nicht die Möglichkeit, eine dem Unternehmen zuzurechnende Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten. Das Wesen der wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 bestehe darin, daß der Dritte als Berechtigter fast wie ein Eigentümer auftrete. Mangels gegebener Möglichkeit auf einen eventuellen Verkauf der Liegenschaft durch Dipl-Ing Walther B einzuwirken, habe er hinsichtlich des Hälfteanteiles an der Liegenschaft nie eine "Fasteigentümerstellung" erlangt. Seine Einflußnahme habe sich lediglich darauf beschränkt, daß auf der Liegenschaft kein Hochhaus errichtet werde, welches ihm bzw seiner Familie wesentliche Nachteile gebracht hätte. Auch das Finanzamt habe keine weiteren Einwirkungsmöglichkeiten festgestellt, sondern sich mit der Behauptung begnügt, er wäre wirtschaftlicher Eigentümer eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft geworden. Hiebei bleibe es die Antwort auf die Frage schuldig, ob und wann hinsichtlich der Liegenschaft ein Rechtsakt gesetzt worden sei, der ihm ein solches Recht verschafft hätte. Es sei denkunmöglich, aus der Hingabe eines Betrages von 1,9 Mio S den Schluß zu ziehen, er wäre "Fasteigentümer" des Hälfteanteiles an der Liegenschaft geworden. Der vorliegende Fall sei mit jenem vergleichbar, in welchem der Eigentümer einer Liegenschaft einem Dritten durch Bestimmung einer Dienstbarkeit ein bestimmtes Recht (hier:

Verpflichtung, auf einer Liegenschaft kein Hochhaus zu errichten) einräume. Eine solche Beschränkung des Eigentumsrechtes führe keineswegs zur Annahme, der Servitutsberechtigte hätte durch die Einräumung einer solchen Servitut die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die mit Servitut belastete Liegenschaft erlangt. Die Einräumung einer Dienstbarkeit schaffe für den Berechtigten noch keine "Fasteigentümerschaft". Die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Liegenschaft könne auch nicht damit begründet werden, daß der von ihm bevollmächtigte Steuerberater, der gleichzeitig Geschäftsführer jener Gesellschaft sei, an der er (der Beschwerdeführer) zu 51 % beteiligt gewesen sei, auch von Dipl-Ing Walther B zum Verkauf der Liegenschaft bevollmächtigt gewesen sei, weil dann noch immer die Frage zu lösen wäre, in welchem rechtlichen Verhältnis der Steuerberater in Ansehung des Verkaufes der Liegenschaft zu ihm gestanden wäre. Nur wenn der Steuerberater sein Auftragnehmer gewesen wäre, hätte vielleicht ein Zusammenhang mit § 1 Abs 2 GrEStG 1955 hergestellt werden können. Derartige Feststellungen seien aber vom Finanzamt nicht getroffen worden. Damit stehe aber fest, daß er den Käufer der Liegenschaft - auch unter Einschaltung eines Bevollmächtigten - nicht bestimmen habe können. Der Steuerberater habe einen Realitätenvermittler mit dem Verkauf der Liegenschaft betraut, der sodann der Witwe nach Dipl-Ing Walther B einen Käufer präsentiert habe. Dieser Käufer sei von der Witwe und nicht von ihm und auch ohne sein Zutun akzeptiert worden. Er sei somit weder am Verkauf beteiligt gewesen, noch habe er ein Benennungsrecht hinsichtlich des Käufers gehabt. Zum Beweis für diese Tatsache werde die Einvernahme des Steuerberaters und des Realitätenvermittlers beantragt. Das Finanzamt sei in freier Beweiswürdigung durch mittelbare Beweisführung (Indizienbeweis) zum Schluß gelangt, er habe am 4. August 1978 von Dipl-Ing Walther B die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft erlangt. Ein Indizienbeweis sei jedoch nur dann als ausreichend anzusehen, wenn der Schluß von der bewiesenen Tatsache, die nicht den eigentlichen Beweisgegenstand bilde, auf den Beweisgegenstand selbst die einzige logische Möglichkeit im betreffenden Fall bilde. Der vom Finanzamt abgeleitete Schluß auf eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Hälfteanteil an der Liegenschaft bilde aber nicht die einzig logische Folge des Geschehens. Auch die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an Dipl-Ing Walther B und die wegen der Zinsenlosigkeit desselben vereinbarte Erfolgsbeteiligung an der Liegenschaftsverwertung stelle eine andere logische Möglichkeit für sein Handeln dar. Auch das Vorliegen einer stillen Gesellschaft könne als gegeben angenommen werden. Der Indizienbeweis des Finanzamtes sei daher mißlungen.

In einem weiteren ergänzenden Schriftsatz vom 20. Oktober 1987 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, aus der äußeren Gestaltung der Rechtsverhältnisse sei keineswegs die Gründung einer stillen Gesellschaft, sondern unter Umständen der mündliche Abschluß einer Meta-Gesellschaft abzuleiten. Sollte am 4. August 1978 eine derartige Gesellschaft entstanden sein, so sei ihm dies nicht bewußt gewesen.

Die belangte Behörde vernahm weder den Steuerberater noch den Realitätenvermittler zum Beweis dafür, daß der Beschwerdeführer nicht am Verkauf der Liegenschaft an Bernd W beteiligt gewesen sei und auch kein Benennungsrecht hinsichtlich des Käufers gehabt habe.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid (Berufungsentscheidung) wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie sich im wesentlichen der Rechtsansicht des Finanzamtes anschloß und darüber hinaus folgendes ausführte:

Der Beschwerdeführer übersehe, daß bei der Verwirklichung des Tatbestandes nach§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 eine Übereignung nicht Tatbestandsmerkmal sei. Ein Treugeber könne verlangen oder einfach zulassen, daß der Treunehmer an einen Dritten weiterveräußere. Bei dem in Rede stehenden Erwerb sei der Verkauf von zwei Eigentumswohnungen und der Verbleib von je einer Eigentumswohnung als Gewinn für Dipl-Ing Walther B und den Beschwerdeführer geplant gewesen. Für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei es auch unbeachtlich, ob die Anteile an der Liegenschaft hinsichtlich der zu errichtenden Eigentumswohnungen bereits bestimmbar seien. Die mit den Eigentumswohnungen verbundenen Anteile seien nicht Gegenstand des Erwerbes nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955. Maßgeblich sei vielmehr die eingeräumte Verwertungsbefugnis. Mit Einräumung derselben sei der Erwerbsvorgang verwirklicht und damit auch die Steuerschuld entstanden. Eine nicht ausgenützte Verwertungsbefugnis könne die Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall bringen. Von einer provisorischen Einräumung einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht könne keine Rede sein. Zur Begründung eines Treuhandverhältnisses sei kein schriftlicher Vertrag erforderlich. Das Finanzamt habe auf Grund von Indizien zu Recht den Bestand einer (mündlichen) Treuhandvereinbarung angenommen.

Durch § 1 Abs 2 GrEStG 1955 werde nicht nur die "Fasteigentümerstellung" erfaßt. Diese Bestimmung stelle auf die Mittelstellung zwischen Bestandnehmer und Volleigentümer ab. Es sollten all jene Fälle getroffen werden, in denen die Beteiligten von der Übertragung des Eigentums absehen und an Stelle des Eigentums nur Verwertungsbefugnisse übergehen lassen, weil andernfalls der legalen Steuerumgehung zu weiter Raum gegeben würde. § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei nur insofern Ersatztatbestand, als er nur erfüllt sein könne, wenn nicht bereits der Haupttatbestand (§ 1 Abs 1 leg cit) verwirklicht sei.

Die vom Beschwerdeführer erwähnten Eigentumserwerbe wie bei der Ersitzung, beim Anfall von Todes wegen, durch richterlichen Zuspruch, bei Erlöschen eines Baurechtes oder in den Fällen des § 418 ABGB seien nicht unter § 1 Abs 2 GrEStG 1955, sondern unter § 1 Abs 1 Z 2 leg cit zu subsumieren. Es sei allerdings zutreffend, daß mit der Begründung des Baurechtes ein Erwerb nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 verwirklicht werde. Der Gesetzgeber stelle jedoch bei§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen ab, sondern auf die in beliebiger Rechtsform herbeigeführte Verwertungmöglichkeit.

Für eine Treuhandschaft komme es nicht darauf an, ob im Außenverhältnis eine Veräußerung oder Verpfändung Dritten gegenüber möglich sei, sondern nur auf die Bindung im Innenverhältnis. Denn daß der Treuhänder Dritten gegenüber unbeschränkter Eigentümer bleibe, liege im Wesen der Treuhandschaft. Auf das Innenverhältnis könne bei Nichtvorliegen eines schriftlichen Liegenschaftsbeschaffungsauftrages auf Grund von Indizien geschlossen werden. Aus der Tatsache, daß die Liegenschaft nur gemeinsam verkauft hätte werden können, könne nichts gewonnen werden, weil dies gleichzeitig auch eine Einschränkung der Rechte des Dipl-Ing Walther B bedeute und am Bestehen eines Treuhandverhältnisses hinsichtlich der Hälfte an der Liegenschaft nichts ändere.

Das Finanzamt habe seiner Beweiswürdigung nicht nur die Aussage der Witwe nach Dipl-Ing Walther B zugrunde gelegt. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung sei richtig. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer der Berechnung des Finanzamtes im Vorhalt vom 14. November 1986 in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 nicht widersprochen habe, habe er bei der nunmehr aufgestellten Berechnung die Hälfte des Erlöses von 4,5 Mio S aus dem Verkauf der Liegenschaft an Bernd W außer Ansatz gelassen. Der Beschwerdeführer habe für die Liegenschaft insgesamt 3,971.662 S aufgewendet, wovon ihm 2,250.000 S aus dem Verkauf an Bernd W ersetzt worden seien. Sein Verlust habe daher 1,721.662 S betragen.

Das Finanzamt sei nicht zur Ansicht gelangt, der Beschwerdeführer habe durch eine Erfolgsbeteiligung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft erlangt, sondern vertrete die Auffassung, es habe keinen Rechtsgrund für eine Erfolgsbeteiligung in dem vom Beschwerdeführer dargestellten Sinn gegeben. Die belangte Behörde trete dieser Ansicht bei. Der Beschwerdeführer habe nämlich das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses verneint. Eine stille Gesellschaft könne aus rechtlichen Gründen nicht bestanden haben. Mangels Vorliegens eines Handelsgewerbes könne sich der Beschwerdeführer auch nicht am Erfolg des Dipl-Ing Walther B aus der Verwertung der Liegenschaft in Form eines partiarischen Darlehens beteiligt haben. Im gegenständlichen Fall wäre nur die Beteiligung an der Sachgesamtheit eines Unternehmens rechtlich denkbar, nicht

aber an einzelnen Objekten. Abgesehen davon sei eine unternehmerische Tätigkeit hinsichtlich der Liegenschaft unglaubhaft, weil durch sechs Jahre hindurch kaum Kreditrückzahlungen geleistet worden seien und deswegen die Zinsenbelastung auf eine Höhe angewachsen sei, bei der die unternehmerische Sorgfaltspflicht schon längst einen Abverkauf der Liegenschaft gefordert hätte.

Es sei zutreffend, daß die Einräumung einer Dienstbarkeit keine Steuerpflicht nach§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 auslösen könne. Die vom Beschwerdeführer aus dem Rechtsinstitut der Dienstbarkeit abgeleiteten Schlüsse kämen im vorliegenden Fall nicht zum Tragen, weil die Rechte des Beschwerdeführers hinsichtlich des Hälfteanteiles an der Liegenschaft über die eines Dienstbarkeitsberechtigten weit hinaus gingen. Die Einschränkung in der Wahl der freien Verbauung sei überdies nicht die einzige Beschränkung gewesen. Nicht nur die Verhindung der Errichtung eines Hochhauses, sondern auch die geplante Errichtung von vier Eigentumswohnungen sei Motiv für den Erwerb der Liegenschaft gewesen. Eigenartig sei es, daß einer Person, die noch nicht Eigentümer einer Liegenschaft sei, Geld zwecks Nichtverbauung derselben angeboten werde. Dies sei mit der Einräumung einer Dienstbarkeit nicht vergleichbar. Der Beschwerdeführer hätte, falls die Errichtung der geplanten Eigentumswohnungen erfolgt wäre, insofern Einfluß auf die Veräußerung eines Liegenschaftsanteiles gehabt, als er zumindest eine Wohnung erhalten hätte sollen. Ob der Beschwerdeführer über den Steuerberater Einfluß auf den Verkauf der Liegenschaft an Bernd W genommen habe, sei unerheblich, weil bereits erlangte Verwertungsrechte, durch welche die Steuerschuld ausgelöst worden sei, durch Nichtausübung nicht mehr zum Wegfall gebracht werden könnten. § 1 Abs 2 GrEStG 1955 fordere außerdem nur Rechte, die über die eines Fruchtgenußberechtigten hinausgingen. Ein Käuferbestimmungsrecht könne, müsse aber nicht eingeräumt sein. Den eben genannten Tatbestand könne jeder Komplex von Rechten erfüllen, durch die eine Verwertungsbefugnis begründet werde. Diese Verwertungsbefugnis könne in einer spezifischen Nutzung und/oder in einer Veräußerung bestehen.

Der vom Finanzamt vorgenommene Indizienbeweis sei keineswegs mißlungen. Auf Grund des gegebenen Sachverhaltes sei aus den im bekämpften Bescheid angeführten Gründen ein Erwerb durch den Beschwerdeführer nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 die einzig zwingende logische Folge.

Was die nachträglichen Ausführungen über den Abschluß einer Meta-Gesellschaft betreffe, genüge es darauf hinzuweisen, daß der Beschwerdeführer den Bestand eines Gesellschaftsverhältnisses ausgeschlossen habe. Es könne daher auch nicht sozusagen unbewußt mündlich eine Meta-Gesellschaft abgeschlossen worden sein. Doch selbst wenn eine derartige Gesellschaft entstanden wäre, so wäre die Liegenschaft auf Grund des gegebenen Sachverhaltes in die Gesellschaft quoad sortem eingebracht worden, was ebenfalls Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 ausgelöst hätte.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 11. Juni 1988, B 885/88-3, ab und trat sie gemäß Art 144 Abs 3 B-VG antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer nur mehr in seinem Recht auf Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer für eine angebliche Erlangung einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht an der Hälfte der Liegenschaft verletzt und macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde möge als unbegründet kostenpflichtig abgewiesen werden.

Der Beschwerdeführer erstattete zur Gegenschrift eine Gegenäußerung, worauf die belangte Behörde replizierte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In Ausführung der behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wiederholt der Beschwerdeführer sein Vorbringen in der ersten, nicht jedoch in der zweiten Berufungsergänzung.

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich der von der Abgabenbehörde hinsichtlich der Rechtsnatur des§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 vertretenen Ansicht aus folgenden Gründen an:

Das Grunderwerbsteuergesetz 1955, dessen Tatbestände im § 1 Abs 1 in der Hauptsache an die äußere zivilrechtliche Vertragsgestaltung anknüpfen und das daraus abgabenrechtliche Folgen ableitet, enthält in seinem § 1 Abs 2 eine Spezialbestimmung. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene

Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; es läßt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs 1 GrEStG 1955 zu. Zweck der in Rede stehenden Bestimmung ist es demnach, Grundstücksumsätze zu erfassen, die in bezug auf die Herrschaft über eine Liegenschaft den im § 1 Abs 1 GrEStG 1955 beschriebenen Umsätzen so nahe kommen, daß sie wie diese ermöglichen, sich den Wert der Liegenschaft für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl Czurda, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1955, § 1, Tz 288). § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erfaßt somit Rechtsvorgänge, bei denen der Erwerber Eigentum gerade nicht erlangen will. An Stelle des Eigentums soll nur die Verwertungsmöglichkeit übergehen (vgl aaO Tz 289). Die Möglichkeit, eine Liegenschaft zu verwerten, ohne selbst einen Anspruch auf Übereignung an derselben zu besitzen, kann nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 nur durch einen Rechtsvorgang verschafft werden, mit dem dem Dritten die Verwertungsbefugnis eingeräumt wird. Der zivilrechtliche Inhalt dieser Verwertungsbefugnis ist im Grunderwerbsteuergesetz im einzelnen weder umschrieben noch seinem Umfang nach abgegrenzt. Die Verwertungsbefugnis nach der in Rede stehenden Bestimmung ist also von der Verfügungsmacht, welche der zivilrechtliche Eigentumsbegriff verschafft, verschieden. Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an (vgl aaO Tz 289a). Die eben erwähnte Bestimmung unterwirft der Grunderwerbsteuer den Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt. Die Machtstellung wird nicht dadurch geschmälert, daß dem Eigentümer einzelne Risken oder Nachteile seines Eigentums bleiben. Anderseits gewährt die Verwertungsmöglichkeit im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht die vollen Befugnisse des Eigentums, sie ist also schwächer als das unbeschränkte Eigentum (vgl aaO Tz 290b). Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht.

Die Steuerpflicht nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 entsteht ua bei Treuhandverhältnissen. Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treunehmer) 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. Dem Treunehmer kann das dingliche oder obligatorische Vollrecht an dem Treugut übertragen werden. In diesem Fall liegt eine fiduziarische Treuhand vor. Der Treunehmer übt das Recht im eigenen Namen, aber - in der Regel - im fremden Interesse, nämlich des Treugebers aus (vgl aaO Tz 317). Nach außen hin ist der Treunehmer vollberechtigter Eigentümer des Treugutes. Er übt seine Rechte im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung aus. Durch ein vom Treunehmer mit einem Dritten geschlossenes Rechtsgeschäft werden dingliche oder obligatorische Rechte zunächst nur zwischen diesen beiden Vertragskontrahenten begründet. Der Treunehmer ist lediglich im Innenverhältnis dem Treugeber verpflichtet, die erworbenen Rechte dem Treugeber zu übertragen (vgl aaO 317a).

Im Grunderwerbsteuerrecht wird auch der sogenannte Liegenschaftsbeschaffungsauftrag zu den Treuhandverhältnissen gerechnet, bei dem der Treugeber den Treunehmer beauftragt, auf Rechnung des Treugebers eine Liegenschaft im Namen des Treunehmers zu erwerben. Einem derartigen Auftrag liegen zwei selbständige steuerpflichtige Rechtsvorgänge zugrunde. Der Treunehmer erwirbt die Liegenschaft von einem Dritten zu Eigentum. Sein Erwerb fällt nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 unter die Steuerpflicht. Mit dem Erwerb der Liegenschaft verschafft der Treunehmer dem Treugeber die Befugnis, diese wirtschaftlich zu verwerten. Dieser Vorgang fällt nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 unter die Steuerpflicht (vgl aaO Tz 334). Die Steuerschuld nach§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 entsteht gleichzeitig mit der Begründung des Übereignungsanspruches für den Treunehmer. Eine Verwertungsmöglichkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Treugeber den Kapitalwert der vom Treunehmer erworbenen Liegenschaft realisieren kann.

Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer zu sein, ist daher für den Tatbestand des§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht erforderlich.

Im vorliegenden Fall ist daher entscheidend, ob der Beschwerdeführer mit dem Erwerb der Liegenschaft durch Dipl-Ing Walther B am 4. August 1978 die wirtschaftliche Verfügungsmacht und somit eine Verwertungsmöglichkeit hinsichtlich der Hälfte an der Liegenschaft erlangt hat. Auf welche Weise diese Verwertungsmöglichkeit realisiert werden sollte, bzw worden ist, ist bedeutungslos. Es ist daher im Gegensatz zu den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht von Relevanz, ob eine "echte oder eine unechte" Treuhandschaft vorgelegen ist, ob ihm die Hälfte an der Liegenschaft übergeben werden sollte oder ob und wieviele ihm von den geplanten vier Eigentumswohnungen überlassen werden sollten.

Es ist zu beachten, daß der Beschwerdeführer bereits im Jahr 1977 mit Dr Josef G über den Erwerb der Liegenschaft verhandelte, einen Kaufpreis von 4,5 Mio S vereinbarte und Dr Josef G einen Betrag von 2 Mio S mittels Schecks

übergab. Von einem Darlehen oder einer anderen Geldübergabe an Dipl-Ing Walther B kann in diesem Zusammenhang keine Rede sein. Dr Josef G erhielt den von ihm insgesamt geforderten Kaufpreis bereits vor Abschluß des Kaufvertrages vom 4. August 1978 und war überrascht, daß nicht der Beschwerdeführer, sondern Dipl-Ing Walther B als Käufer auftrat. Die Unterstellung, der Beschwerdeführer wäre mit Dipl-Ing Walther B irgendein Gesellschaftsverhältnis eingegangen, sowie die Behauptung, er hätte Dipl-Ing Walther B im Jahr 1978 ein partiarisches Darlehen hingegeben, steht mit dem gegebenen Sachverhalt nicht in Einklang. Es erübrigen sich daher Ausführungen zur Frage, ob nicht etwa doch irgendein Gesellschaftsverhältnis bestanden habe bzw ein partiarisches Darlehen hingegeben worden sei. Aus der Aktenlage ist auch nicht erkennbar, daß an der Liegenschaft eine Servitut begründet worden wäre.

Es ist daher noch zu prüfen, ob die Abgabenbehörde zu Recht zu dem Schluß gelangen konnte, zwischen dem Beschwerdeführer und Dipl-Ing Walther B habe zumindest hinsichtlich einer Hälfte an der Liegenschaft ein Treuhandverhältnis bestanden, wodurch der Beschwerdeführer die wirtschaftliche Verfügungsmacht und somit eine Verwertungsmöglichkeit erlangt und daher die Stellung eines "Fasteigentümers" innegehabt habe.

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hiebei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen läßt. Die Beweiswürdigung muß den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, Zl 87/14/0155).

In diesem Sinn kann die von der Abgabenbehörde vorgenommene Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der in der Beschwerde nicht bestrittenen Tatsachen, daß

a)

allein der Beschwerdeführer mit Dr Josef G über den Erwerb der Liegenschaft verhandelt hat,

b)

der Beschwerdeführer bereits lange vor Abschluß des Kaufvertrages 2 Mio S an Dr Josef G übergeben hat,

c)

vor Abschluß des Kaufvertrages ein weiterer Betrag von 2 Mio

S von der Gesellschaft, an der der Beschwerdeführer zu 51 % beteiligt war, an Dr Josef G überwiesen worden ist,

d)

der gesamte Kaufpreis von 4,5 Mio S bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages berichtigt gewesen ist,

e)

Dr Josef G als Käufer der Liegenschaft stets den Beschwerdeführer erwartet hat,

f)

der Beschwerdeführer bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages Gas- und Stromkosten, die mit der Liegenschaft in Zusammenhang gestanden sind, bezahlt hat,

g)

der Beschwerdeführer kein Darlehen, aber auch aus keinem anderen Titel einen Geldbetrag an Dipl-Ing Walther B hingegeben hat,

h)

die Witwe nach Dipl-Ing Walther B erst kurz vor dessen Tod erfahren hat, ihr Ehegatte habe die Liegenschaft erworben und

i)

insbesondere aus der Abrechnung der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B ersichtlich ist, daß der Beschwerdeführer am Verlust aus der Veräußerung der Liegenschaft zur Hälfte beteiligt gewesen ist,

nicht als unschlüssig erkannt werden, wonach Dipl-Ing Walther B hinsichtlich eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft in Erfüllung eines Liegenschaftsbeschaffungsauftrages Treunehmer des Beschwerdeführers gewesen ist. Daran vermögen auch die Behauptungen über die geplante Verwertung der Liegenschaft nichts zu ändern, weil diesfalls dem Beschwerdeführer eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt worden wäre, was ebenfalls den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erfüllt hätte. Die tatsächliche Verwertung erfolgte im vorliegenden Fall allerdings erst nach dem Tod des Dipl-Ing Walther B durch den Verkauf der Liegenschaft an Bernd W.

Daß es sich bei der von der Verlassenschaft nach Dipl-Ing Walther B vorgenommenen Abrechnung überdies nicht um die Abrechnung eines uneinbringlichen Darlehens handelte, ergibt sich - wie von der Abgabenbehörde aufgezeigt - aus der dieser Abrechnung zugrunde liegenden Berechnung und der Tatsache, daß die Verlassenschaft nicht überschuldet war.

In Ausführung der behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften trägt der Beschwerdeführer vor, das Abgabenverfahren sei insofern mangelhaft geblieben, als es einerseits an konkreten Feststellungen fehle, durch welchen Rechtsakt ihm die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Hälfte an der Liegenschaft übertragen worden sei, anderseits die beantragte Einvernahme des Steuerberaters unterblieben sei.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer eine Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht auf. Die Abgabenbehörde konnte auf Grund der in der Beschwerde nicht bestritten Tatsachen aus der Gesamtschau der Verhältnisse ohne weiteres den Schluß ziehen, daß Dipl-Ing Walther B hinsichtlich eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft in Erfüllung eines Liegenschaftsbeschaffungsauftrages Treunehmer des Beschwerdeführers war. Sollte der Beschwerdeführer jedoch meinen, es wäre der Abgabenbehörde oblegen, das Vorliegen eines schriftlichen Treuhandvertrages nachzuweisen, so genügt es, auf die bereits von der belangten Behörde vertretene richtige Ansicht hinzuweisen, daß ein derartiger Vertrag auch mündlich abgeschlossen werden kann. Die Einvernahme des Steuerberaters konnte - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - schon deswegen unterbleiben, weil es für die Frage, ob dem Beschwerdeführer am 4. August 1978 eine wirtschaftliche Verfügungsmacht und somit eine Verwertungsmöglichkeit hinsichtlich der Hälfte an der Liegenschaft eingeräumt wurde, belanglos ist, ob der Beschwerdeführer nach dem Tod des Dipl-Ing Walther B über den Steuerberater am Verkauf der Liegenschaft an Bernd W beteiligt war, bzw ein Benennungsrecht hinsichtlich des Käufers hatte.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl Nr 104/1991.

Schlagworte

freie BeweiswürdigungDefinition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Treuhand

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1988160166.X00

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at