

Gründerwerbsteuer: Missbräuchliche Treuhandgestaltung bei „99%-Anteilsvereinigung“

1. Wenngleich nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG begründet und selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen die Anwendung dieser Rechtsvorschrift aus, wird dadurch eine Anwendung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) im Einzelfall nicht ausgeschlossen.
2. Mit Abtretungsvertrag hat der Vater seinem Sohn die Geschäftsanteile an einer GmbH bis zu einer Beteiligung von 99 % übertragen. Außerdem hat mit „Abtretungs- und Treuhandvertrag“ vom gleichen Tag der Vater dem Sohn noch den 1 %-ige Geschäftsanteil in dessen wirtschaftliches Eigentum übertragen und erklärt, dass er diesen Geschäftsanteil als Treuhänder für den Sohn halte. Die angeführten außersteuerlichen Gründe lassen die gewählte rechtliche Vorgehensweise, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, nicht als sinnvoll und angemessen erscheinen und schließen demzufolge einen Missbrauch nicht aus. Einer angemessenen rechtlichen Gestaltung entsprechend hätte vielmehr im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übertragung sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) der Vater seine Geschäftsanteile dem Sohn in dessen Eigentum abgetreten, wodurch alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Sohnes vereinigt werden würden. Die Steuer ist gemäß § 22 Abs 2 BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben, weshalb die Steuervorschreibung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG rechters war.

UFS 25.6.2010, RV/0226-I/09,

VwGH-Beschwerde zu Zl 2010/16/0168

§ 1 Abs 3 GrEStG

Ausgangssachverhalt

N M, der Vater des Berufungswerbers M M, war zunächst Alleingesellschafter und Geschäftsführer der einen Gastronomiebetrieb führenden J-GmbH. Mit Abtretungsvertrag vom 20.12.2006 trat N M seinem Sohn zunächst 25% der Beteiligung ab. Außerdem wurde der Firmenwortlaut auf M-GmbH abgeändert und der Berufungswerber zum selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Mit Abtretungsvertrag vom 7.10.2008 trat N M sodann weitere 74 % der Beteiligung an den Berufungswerbers ab und wurde mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag als Geschäftsführer abberufen. Ebenfalls am 7.10.2008 schlossen N M und der Berufungswerbers einen notariellen „Abtretungs- und Treuhandvertrag“, mit dem N M den ihm noch verbliebenen 1%-Geschäftsanteil in das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO des Berufungswerbers übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für den Sohn

zu halten. Strittig ist, ob durch die für den 1%-Geschäftsanteil getroffene Abtretungs- und Treuhandvereinbarung beim Berufungswerber eine der Gründerwerbsteuer unterliegende Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG eintrat.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs 3 GrEStG

„Die Lehre (siehe Dorazil-Takacs, Gründerwerbsteuergesetz, 4. Auflage, § 1 Anm. 13.17a) vertritt unter Hinweis auf die (zu § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG ergangene) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 14.6.1984, 82/16/0069 und vom 23.01.2003, 2002/16/0228) allgemein den Standpunkt, dass nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs 3 GrEStG begründet. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen nach der Rechtsprechung des VwGH die Anwendung der zitierten Rechtsvorschrift aus. Allerdings weist diese Lehrmeinung auch ausdrücklich darauf hin, dass aber

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

im Einzelfall eine Anwendung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) dadurch nicht ausgeschlossen wird. Lehre und Rechtsprechung stellen somit übereinstimmend auf eine rechtliche Vereinigung aller Anteile ab, während die Steuerpflicht bei einer „wirtschaftlichen“ Anteilsvereinigung abgelehnt wird. Eine Vereinigung aller Anteile liegt folglich nur dann vor, wenn der Erwerber selbst das Eigentum an allen Anteilen erworben hat, nicht aber dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen immer (etwa auf Grund eines Treuhandverhältnisses) auf Anteile greifen kann, d.h. allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach dem klaren Bedeutungsinhalt des normativen Begriffes „alle“ eine Vereinigung „aller“ Anteile der Gesellschaft aus. Die Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft und die damit erlangte Verfügungsmacht über alle Anteile der im Vermögen der Gesellschaft befindlichen Grundstücke tritt erst dann ein, wenn auch der letzte, bisher noch ausstehende Anteil in die Hand eines einzigen Erwerbers gelangt ist.“

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsicht vermag nicht zu überzeugen, lässt doch das Finanzamt entscheidend außer Acht, dass durch den gegenständlichen Abtretungs- und Treuhandvertrag vom 7. Oktober 2008 es als Folge der dabei abgeschlossenen Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums am 1 %- Geschäftsanteil verbunden mit der (nach dem Wortlaut unzweifelhaft) vorliegenden Vereinbarungstreuhand zwar zu einer wirtschaftlichen (vgl OGH 25.2.2004, 7Ob287/03m), nicht aber zu einer formalrechtlichen Übereignung dieses nach Abschluss des Abtretungsvertrages vom 7. Oktober 2008 noch bei N.M. verbliebenen Geschäftsanteiles im Nennbetrag von 350 € (= Treugut) gekommen ist, war doch N.M. als Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter) dieses Geschäftsanteiles. Im Streitfall lag nach den unter II und IV des Abtretungs- und Treuhandvertrages vom 7. Oktober 2008 getroffenen rechtlichen Vereinbarungen eine Vereinigung aller Anteile an der Gesellschaft nicht vor, war doch neben dem Gesellschafter M.M. weiterhin der Abtretende/Treuhänder N.M. als nach außen hin vollberechtigter Eigentümer eines Geschäftsanteiles im Nominale von 350 € an der M. GmbH als Gesellschafter beteiligt. Den in der Berufung gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes vorgebrachten Argumenten kommt insoweit Berechtigung zu.“

Missbrauchsprüfung bei Treuhandgestaltung

„Nach Dorazil-Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, Rz 13.17 a) zu § 1 GrEStG begründet zwar zum

einen nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG und selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen die Anwendung dieser Rechtsvorschrift aus, zum anderen führt aber diese Lehrmeinung ausdrücklich an, dass eine Anwendung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) dadurch im Einzelfall nicht ausgeschlossen wird. Auch der Verwaltungsgerichtshof hält § 22 BAO im Bereich rechtlicher Anknüpfung für anwendbar (VwGH 21.10.1971, 524/71, VwGH 12.4.1978, 314/77 und VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176). Demzufolge sieht sich gemäß § 279 Abs 1 BAO iVm § 289 Abs 2 BAO der Unabhängige Finanzsenat veranlasst die im Gegenstandsfall bestehenden Rechtsvorgänge (rechtlichen Gestaltungen) auch unter dem Aspekt „Missbrauch“ gemäß § 22 BAO zu beurteilen bzw rechtlich zu würdigen.

Nach § 22 Abs 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemildert werden. Liegt ein Missbrauch (Abs1) vor, so sind gemäß § 22 Abs 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Fehlen außersteuerlicher Gründe

„Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs 2 BAO verbunden ist (siehe VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034 und VwGH 29.11.2006, 2003/13/0026).

Ein Missbrauch im Sinne des § 22 Abs 1 BAO liegt vor, wenn ein ungewöhnlicher Weg zur Erreichung eines bestimmten Zieles gewählt wird und damit ein abgabenrechtlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei normaler und üblicher Rechtsgestaltung nicht oder anders verwirklicht worden wäre oder wenn dem gewählten ungewöhnlichen Weg für die Gestaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und der beschrittene Weg ohne das Ziel der Steuerersparnis unverständlich wäre. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 35-36 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg Rechtsprechung).

Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglich-

keiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aber eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl etwa VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034, VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070, VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036). Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl etwa VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031, VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070 und VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111). An Sachverhalt ist davon auszugehen, dass am Standort Adresse die J. GmbH einen Gastronomiebetrieb betrieben hat. Geschäftsführer und Alleingesellschafter war F.J.. Laut Abtretungsvertrag vom 22. Juli 2005 wurden dem neu eingetretenen Gesellschafter N.M. sämtliche Gesellschaftsanteile übertragen. Mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 (im Firmenbuch eingetragen am 30. Dezember 2006) hat der Alleingesellschafter N.M. einen Geschäftsanteil von 8.750 € nomineller Stammeinlage an der bisherigen J. GmbH (Stammkapital 35.000 €, seit 30. Dezember 2006 umfirmiert in M. GmbH) an seinen Sohn M.M. abgetreten. Seit 20. Dezember 2006 ist M.M. auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 hat N.M. von seinem Geschäftsanteil von (nunmehr) 26.250 € nomineller Stammeinlage einen Teil in Höhe von 25.900 € an seinen Sohn M.M. abgetreten, sodass nach dieser Transaktion N.M. mit einem Geschäftsanteil von 350 € (1 %) nominellem Stammkapital und M.M. mit einem Geschäftsanteil von 34.650 € (99 %) nominellem Stammkapital an dieser Gesellschaft beteiligt waren. Mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober 2008 trat N.M. unter Punkt „Abtretung“ zum einen „das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO“ am Geschäftsanteil von 350 € an seinen Sohn M.M. ab. Zum anderen erklärte unter Punkt „Treuhandklärung“ N.M., „den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für M.M.“. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 wurde der Bw. gebeten die steuerlichen bzw außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008, Abtretungs- und Treuhandvertrag vom 7. Oktober 2008) darzulegen. In dessen Beantwortung werden die außersteuerlichen Gründe wie folgt angegeben:

„Mit dieser Gestaltung sollte gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen dokumentiert werden, dass N.M. weiterhin Gesellschafter

der GmbH ist und sollte dies durch seine im Firmenbuch eingetragene Gesellschafterstellung ausdrücklich dargelegt werden. Weiters war beabsichtigt, dass sich der Vater des übernehmenden Gesellschafters nicht sofort aus dem Unternehmen zur Gänze zurückzieht, sondern für einen gewissen Zeitraum beratend mitwirkt und erst nach einem Beobachtungszeitraum zur Gänze aus der Gesellschaft und somit aus dem Unternehmen ausscheidet.“ Diese angeführten außersteuerlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung erscheinen in freier Beweiswürdigung aus nachstehenden Überlegungen nicht beachtlich (z.B. VwGH 14.12.2000, 95/15/0111, VwGH 27.8.98/14/0194, VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074) bzw nicht stichhaltig (zB VwGH 23.5.1990, 89/13/0272-0275, VwGH 15.9.1999, 99/13/0100) und vermögen nicht begründet aufzuzeigen, dass im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg diese rechtliche Gestaltung gewöhnlich und angemessen gewesen wäre, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes ist unbedenklich davon auszugehen, dass N.M. am 22. Juli 2005 in einen bereits seit 22. August 2003 von der J. GmbH an diesem Standort geführten Gastronomiebetrieb als Alleingesellschafter und Geschäftsführer eingetreten ist. N.M. seinerseits hat mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 seinem Sohn M.M. einen Geschäftsanteil von 8.750 € nominelles Stammkapital (= 25 % Beteiligung) abgetreten. Ab diesem Zeitpunkt war M.M. auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft. Zum Zeitpunkt, als N.M. zum einen mit Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008 einen Geschäftsanteil von 25.900 € nominelles Stammkapital und zum anderen mit Abtretungs- und Treuhandvertrag ebenfalls vom 7. Oktober den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 350 € nominelles Stammkapital (= 1 % Geschäftsanteil) in das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO des Sohnes M.M. übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für diesen Sohn zu halten, war M.M. bereits mehr als 21 Monate 25%iger Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der M. GmbH. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2008 wurde N.M. als Geschäftsführer abberufen. Welche beachtlichen außersteuerlichen Gründe bei dieser gesellschaftsrechtlichen Konstellation darin liegen, dass gegenüber Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Personen durch die Firmenbucheintragung dokumentiert wird, dass N.M. weiterhin Gesellschafter der GmbH mit einem Zwerganteil von lediglich 1 %-Geschäftsanteil ist, wurde vom Bw. selbst nicht konkret dargetan. Gegen die Annahme, darin würden beachtliche außersteuerliche Gründe liegen, spricht der Umstand, dass sich doch der angesprochene Personenkreis im Kla-

ren darüber sein musste, dass dem nunmehrigen alleinigen Geschäftsführer und 99 %- Gesellschafter M.M. (der bereits vorher über fast zwei Jahre hindurch selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und 25 % Gesellschafter war) der relevante Einfluss auf die GmbH zukam und er die alleinige Geschäftsführung des Gastronomiebetriebes übernommen hat. Im Übrigen war die „Hausbank“ hinsichtlich der eingeräumten und künftig einzuräumenden Kredite und Darlehen durch eine Höchstbetragshypothek in Höhe von 357.500 € abgesichert. Um aber eine Beratertätigkeit noch über einen bestimmten Zeitraum ausüben zu können, brauchte es keinen (treuhändig) gehaltenen (Zwerg-)Geschäftsanteil. Nach dem Inhalt der von den Vertragsparteien abgeschlossenen Treuhandvereinbarung war es überdies dem Treuhänder gar nicht möglich, gegen den Willen des Treugebers einen Gesellschaftsbeschluss zu erwirken bzw. einen ihm nicht genehmen Gesellschafterbeschluss zu verhindern. Der treuhändig gehaltene Geschäftsanteil verschaffte dem N.M. letztlich keine gesellschaftsrechtliche Möglichkeit bestimmend auf die Gesellschaft einzuwirken.

Beginnend mit dem Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2006 (Abtretung von 8.750 € nomineller Stammeinlage verbunden mit der Bestellung zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführerbestellung, 25 % Beteiligung) und fortgesetzt mit den beiden Abtretungen vom 7. Oktober 2008 (Abtretung von 25.900 € nomineller Stammeinlage, 74 % Beteiligung) verbunden mit der durch Gesellschafterbeschluss bewirkten Abberufung des N.M. als bisher zweiter Geschäftsführer und der Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO von 350 € nomineller Stammeinlage (1 % Beteiligung) zeigen diese Rechtsgeschäfte im Konnex gesehen mit den gleichzeitig gefassten Gesellschafterbeschlüssen das damit abschließend verfolgte Ziel, dass N.M. sukzessive seinem Sohn M.M. im Ergebnis „sämtliche“ Geschäftsanteile an der GmbH in dessen Eigentum übertragen wollte und diesem schlussendlich die alleinige Geschäftsführerstellung zukommen sollte. Im Hinblick auf das angestrebte Ziel sprechen die angeführten außersteuerlichen Gründe nicht dafür, dass, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, die gewählte rechtliche Gestaltung (sukzessive Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile bis auf 1 %, Abtretung des verbleibenden Geschäftsanteiles in das wirtschaftliche Eigentum unter gleichzeitige Vereinbarung der diesbezüglichen Treuhandschaft) verständlich und angemessen ist. Die vom Bw. (VwGH 7.11.1989, 86/14/0202, VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176) ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe schließen somit einen Missbrauch nicht aus.

War somit schlüssig davon auszugehen, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten „Abtretungsver-

trag“ und „Abtretungs- und Treuhandvertrag“ eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG zu entgehen, dann liegt darin ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, wäre doch, und dies zeigt die Treuhandvereinbarung mit aller Deutlichkeit, im Hinblick auf den mit diesen Vereinbarungen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg die zivilrechtliche Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile vom Vater N.M. an seinen Sohn M.M. die gewöhnliche und angemessene rechtliche Gestaltung gewesen. Hätte daher die angemessene rechtliche Gestaltung darin bestanden, dass der Vater mit einheitlichem Rechtsgeschäft (Abtretungsvertrag vom 7. Oktober 2008) den ihm noch verbliebenen Geschäftsanteil von 26.250 € nominelles Stammkapital zur Gänze an den Sohn überträgt, dann wäre es als Folge dieses Rechtsvorganges zu einer Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des M.M. und damit zur Verwirklichung des Steueratbestandes gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG gekommen.“

Angemessene Gestaltung und Besteuerungserfolge

„Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist zusammenfassend davon auszugehen, dass in den jeweils am 7. Oktober 2008 abgeschlossenen Rechtsvorgängen (Abtretungsvertrag im Konnex gesehen mit dem Abtretungs- und Treuhandvertrag) ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorliegt. Bei angemessener rechtlicher Gestaltung hätte N.M. mit einem Abtretungsvertrag seinen Geschäftsanteil von 26.250 € nominelles Stammkapital seinem Sohn M.M. abgetreten und durch dieses Rechtsgeschäft würde eine Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Übernehmer herbeigeführt werden. Unter Beachtung der Bestimmung des § 22 BAO wird der jeweils am 7. Oktober 2008 abgeschlossene Abtretungsvertrag und Abtretungs- und Treuhandvertrag konsistent dahingehend rechtlich gewürdigt, dass in dem zivilrechtlichen Rechtsvorgang der Abtretung eines Geschäftsanteiles von 25.900 € nominellem Stammkapital verbunden mit der vereinbarten Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums am verbliebenen Geschäftsanteil von 350 € nominellem Stammkapital unter Vereinbarung der Treuhandschaft ein Missbrauch der rechtlichen Gestaltung vorliegt. Einer angemessenen rechtlichen Gestaltung entsprechend wäre durch die vereinbarten Rechtsgeschäfte ein Anspruch auf Übertragung sämtlicher dem N.M. noch zukommenden Geschäftsanteile begründet worden und durch die Übertragung würden alle Anteile der Gesell-

schaft in der Hand des M.M. vereinigt werden. Die Steuer ist unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Abs 2 BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übergabe sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben.

Im Ergebnis zu Recht ist das Finanzamt bei diesem Rechtsvorgang von einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG ausgegangen und hat mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid von einer unstrittig gebliebenen Bemessungsgrundlage die Steuer vorgeschrieben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Der UFS rüttelt mit dieser Entscheidung an der gängigen Praxis, eine durch Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft nach § 1 Abs 3 GrEStG entstehende Grunderwerbsteuerpflicht für dem Gesellschaftsvermögen zugehörige inländische Grundstücke durch die zivilrechtliche Zurückbehaltung eines Zwerganteils an der Gesellschaft im Rahmen einer Treuhandgestaltung zu vermeiden.

1. Wie der UFS zunächst richtig betont, kann nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft die Abgabepflicht nach § 1 Abs 3 GrEStG begründen, wobei selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand die Anwendung dieser Vorschrift ausschließen (*Arnold/Arnold*, GrEStG⁸ § 3 Rz 378 f; *Takacs*, GrEStG⁵ § 1 Anm 13.17a). Insofern kann auch bei einem Treuhandverhältnis erst die Abtretung des Treuhandanteils an den Treugeber die Steuerpflicht begründen, zumal der Treuhänder im Verhältnis zu Dritten vollberechtigter Eigentümer ist (siehe zB VwGH 1.12.1987, 85/16/011; weiters etwa *Arnold/Arnold*, GrEStG⁸ § 3 Rz 363 ff, insb Rz 394a ff; *Takacs*, GrEStG⁵ § 1 Anm 13.18; *Fellner*, Grunderwerbsteuer⁷ § 1 Rz 321).

2. Der UFS ging jedoch weiters davon aus, dass selbst bei dieser formalrechtlichen Betrachtungsweise eine Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO nicht prinzipiell ausgeschlossen sei (ebenso zB *Takacs*, GrEStG⁵ § 1 Anm 13.17a; siehe auch bereits *Gassner*, Anteilsvereinigung [1970] 87). Im konkreten Fall bejahte der UFS auch das Vorliegen eines solchen Missbrauchs: Im Rahmen des „Normalweges“ hätte der Vater dem Sohn 100% der Geschäftsanteile übertragen. Das Vorbringen von „außersteuerlichen Gründen“ wie etwa, dass den Geschäftspartnern, Gesellschaftsgläubigern und dritten Per-

sonen gegenüber signalisiert werden sollte, dass der Vater weiterhin Gesellschafter der GmbH ist, und der Vater als Gesellschafter noch seine beruflichen Erfahrungen einbringen sollte, verding nicht.

3. Unklar bleibt nach dieser Entscheidung, ob sie über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung haben kann, oder auf den Sonderfall der tranchenweise Anteils- und Verantwortungsübertragung im Familienverband zu reduzieren ist. Hier wird erst die Entscheidung des VwGH (anhängig zu Zl 2010/16/0168) Klarheit bringen können. Tatsächlich bestehen aber erhebliche Zweifel an der Missbrauchsbeurteilung des UFS (siehe auch *Marschner*, Die Presse 2010/40/06). Zwar folgt aus dem Aufbau des § 1 GrEStG, dass dem Gesetzgeber des Grunderwerbsteuergesetzes die Verhinderung von Steuerumgehungen ein besonderes Anliegen ist (VwGH 21.9.1977, 2463/76), jedoch ist die zivilrechtliche Zurückbehaltung eines Kleinanteils unter gleichzeitiger Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ein durch die Rechtsprechung des VwGH vorgezeichneter Gestaltungsweg. Zudem erfüllt im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, wie etwa die wirtschaftliche Übertragung der Beteiligung unter rechtlicher Zurückbehaltung von 1% der Anteile, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 BAO verbunden wird (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; VwGH 2. 8. 2000, 98/13/0152; VwGH 24. 6. 2003, 97/14/0060). Zur Vermeidung dieser Rechtsunsicherheit wird empfohlen, zukünftig einen Kleinanteil sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich zurückzubehalten, um damit eine Auslösung des Steuertatbestandes des § 1 Abs 3 GrEStG zu unterbinden (*Marschner*, Die Presse 2010/ 40/06).