

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.11.1991

Geschäftszahl

89/16/0023

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1992, 767;

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 der CX in W, vertreten durch Dr. N, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juni 1988, ZI GA 11 - 900/46/88, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Über Erwerbsvorgänge einer im Inland gelegenen Liegenschaft wurde dem Finanzamt von den an diesen Transaktionen beteiligten Personen folgendes angezeigt:

- 1.) Kaufvertrag vom 16. Juli 1975 zwischen Ingrid P als Veräußerin und dem Vater der Beschwerdeführerin (in der Folge nur: Vater) als Erwerber um einen Kaufpreis von 10 Mio S, von dem die Hälfte sogleich bar zu erlegen sei, während der Rest durch eine Bankgarantie bis 31. Dezember 1976 sichergestellt werde.
- 2.) Kaufvertrag vom 30. Oktober 1981 zwischen dem Vater als Veräußerer und der Beschwerdeführerin als Erwerberin um einen Kaufpreis von 12 Mio S, von dem 956.927 S auf übernommene Hypotheken entfielen, während der Rest zinsen- und wertsicherungsfrei bis spätestens 31. Dezember 1982 zu bezahlen sei.
- 3.) Kaufvertrag vom 6. November 1981 über einen Hälfteanteil zwischen der Beschwerdeführerin als Veräußerin und Dr Gustav S (in der Folge: Wahlonkel) als Erwerber um einen Barkaufpreis von 4,6 Mio S, wobei die bestehenden Hypotheken nicht übernommen würden.
- 4.) Schenkungsvertrag vom 6. November 1981 über den Hälfteanteil zwischen dem Wahlonkel als Geschenkgeber und dem Ehegatten der Beschwerdeführerin (in der Folge nur: Ehegatte) als Geschenknehmer, wobei der Widerruf der Schenkung ausdrücklich ausgeschlossen werde.

Das Finanzamt setzte gegenüber den an den behaupteten Erwerbsvorgängen beteiligten Personen zunächst entsprechend den Erklärungen Abgaben fest.

Im Zug polizeilicher, finanzbehördlicher und gerichtlicher Ermittlungen gegen die Beschwerdeführerin, den Ehegatten, den Vater und den Wahlonkel kam hinsichtlich der behaupteten Erwerbsvorgänge folgender im wesentlichen unbestrittener Sachverhalt zutage:

- 1.) Zur Finanzierung der bar bezahlten Hälfte des Kaufpreises und der anlässlich des Erwerbes der Liegenschaft auflaufenden Nebenspesen wurde unter dem Namen des Vaters ein Kredit (in der Folge: Barkredit) von 7 Mio S bei jener Bank, die auch die Bankgarantie gegeben hatte (in der Folge nur:

Bank), aufgenommen, der bei einer anfänglichen Verzinsung von 8,5 % unter gleichzeitiger Einräumung eines Zinsenbonus von 2,5 % auf Grund von bei der Bank getätigten Einlagen bis 31. Dezember 1994 getilgt werden sollte. Bis 30. Juni 1980 waren keine Tilgungsraten zu leisten. Der Ehegatte übernahm hinsichtlich dieses Kredites die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB, verpfändete seine Ansprüche aus der von ihm vom 1. Feber 1976 bis 1. Feber 1982 abgeschlossenen Lebensversicherung von 7 Mio S zur Sicherstellung aller Forderungen der Bank ebenso, wie die aus der von ihm am 22. Juli 1976 abgeschlossenen Eigenheimversicherung von 15 Mio S und trug auch die anfallenden Kreditzinsen. Eine hypothekarische Sicherstellung des Kredites unterblieb. Es wurde jedoch ein intabulationsfähiges Pfandanbot bei der Bank hinterlegt. Die Bank stimmte ohne Rangvorbehalt der Verbücherung eines Bausparkassendarlehens, welches zur Adaptierung des auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes aufgenommen wurde, zu. Vom vom Barkredit nicht benötigten Betrag wurden 500.000 S auf ein anonymes Sparbuch und 486.000 S auf ein bestimmtes Konto des Ehegatten überwiesen.

Für den Rest des Kaufpreises wurde ebenfalls unter dem Namen des Vaters ein Kredit (in der Folge: Garantiekredit) von 5,450.000 S von der Bank mit einer Laufzeit bis 15. Jänner 1977 (15 Tage nach Rückgabe der Bankgarantie) bereitgestellt, wobei sämtliche Sicherheiten des Barkredites galten und darüber hinaus noch festverzinsliche Wertpapiere im Kurswert von rund 4,5 Mio S verpfändet wurden. Die verpfändeten Wertpapiere gehörten dem Ehegatten (rund 145.000 S), der Beschwerdeführerin und dem Ehegatten (rund 1,320.000 S) sowie der Mutter des Ehegatten (rund 506.000 S). Der Rest der Wertpapiere war anonym. Hinsichtlich der anonymen Wertpapiere behauptete der Ehegatte, es handle sich um ein Darlehen des Wahlonkels. Die Verfügungsmacht hinsichtlich der verpfändeten Wertpapiere stand dem Ehegatten zu. Der Garantiekredit wurde nicht in Anspruch genommen. Vielmehr überwies der Ehegatte am 28. Dezember 1976 4,950.000 S auf das Kreditkonto des Vaters bei der Bank, womit der durch die Bankgarantie sichergestellte Kaufpreisrest samt Zinsen für die Liegenschaft von 5,450.000 S zum Großteil beglichen war.

Der Vater wäre auf Grund seiner wirtschaftlichen Lage nicht imstande gewesen, nach Ablauf des tilgungsfreien Zeitraumes die für den Barkredit erforderlichen Kapitalrückzahlungen zu leisten. Ebenso wäre es ihm finanziell unmöglich gewesen, den Garantiekredit zu bedienen. Er hätte nämlich bis 31. Dezember 1994 rund 18 Mio S aufbringen müssen, was ihm auf Grund seiner Einkommens- und Vermögenslage unmöglich gewesen wäre.

Nach umfangreichen, im Jahr 1976 mittels des bereits erwähnten Bausparkassendarlehens von der Beschwerdeführerin und dem Ehegatten finanzierten Adaptierungen führen diese in dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude einen gemeinsamen Haushalt.

- 2.) Wie sich aus den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Beschwerdeführerin ergibt, hätte sie den Kaufpreis von 11,043.073 S niemals aufbringen können. Nach ihren Ausführungen verfügte sie nur über 5 Mio S aus einer kurz vor dem 30. Oktober 1981 erfolgten Veräußerung von Gesellschaftsanteilen. Der Kaufpreis wurde erst am 19. November 1981, somit nach der Veräußerung eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft an den Wahlonkel saldiert. Die Beschwerdeführerin schloß sowohl den Kaufvertrag mit dem Vater als auch den mit dem Wahlonkel auf Anraten des Ehegatten ab.
- 3.) Der bereits verstorbene Wahlonkel erklärte bis zu seiner Selbstanzeige am 25. August 1980 keinerlei Vermögen. Auch das auf Grund der Selbstanzeige vorhandene Vermögen von rund 3 Mio S reichte nicht aus, den behaupteten Kaufpreis von 4,6 Mio S zu entrichten.
- 4.) Der Wahlonkel verzichtete in dem von ihm am 30. September 1980 errichteten Testament auf seine Forderungen gegenüber dem Vater. Vom Vater wurde jedoch das Bestehen von Verbindlichkeiten an den Wahlonkel bestritten. Der Ehegatte behauptete jedoch, er wäre dem Wahlonkel Geld schuldig gewesen. In den Vermögensteuererklärungen des Wahlonkels, des Vaters sowie der Beschwerdeführerin und des Ehegatten fanden sich zunächst keinerlei Angaben betreffend Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den eben angeführten Personen. Erst im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung, die zeitlich mit der Selbstanzeige des Wahlonkels zusammenfiel, behauptete der Ehegatte den Bestand einer Forderung gegenüber dem Vater und den einer Verbindlichkeit gegenüber dem Wahlonkel per 1. Jänner 1980. In der vom Vater bereits am 20. März 1980 eingebrachten Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1980 wurde keine Verbindlichkeit gegenüber dem Ehegatten ausgewiesen.

Das Finanzamt hielt der Beschwerdeführerin nach Wiedergabe der Ergebnisse der polizeilichen, finanzbehördlichen und gerichtlichen Ermittlungen mit Schreiben vom 14. November 1986 hinsichtlich der behaupteten Erwerbsvorgänge folgendes vor:

- 1.) Die ursprünglich mit der Bank vereinbarten Kreditkonditionen hätten den üblichen Geschäftsabschlüssen in dieser Branche entsprochen (grundbücherliche Sicherstellung, erste Tilgungsrate am 1. Juli 1977, Verpfändung von Wertpapieren bereits in bezug auf den Barkredit, geringer Zinsenbonus). Erst auf Wunsch des Vaters und des Ehegatten habe die Bank auf die bei derartigen Geschäften übliche grundbücherliche Sicherstellung verzichtet, einen unüblich langen tilgungsfreien Zeitraum gewährt und den Zinsenbonus erweitert. Es habe seitens des Vaters keine (grundbücherliche) Sicherstellung mehr gegeben. Dem Vater seien innerhalb eines Zeitraumes von 18

Monaten 11 Mio S von der Bank zur Verfügung gestellt worden. Von diesem Betrag seien 500.000 S auf ein anonymes Sparbuch geflossen und 486.000 S dem Ehegatten ohne Rechtstitel überwiesen worden. Von einer überdurchschnittlichen Kreditwürdigkeit des Vaters könne in Anbetracht seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse keine Rede sein. Der Vater wäre niemals in der Lage gewesen, den ihm auferlegten Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Die Behauptung, die Einverleibung des Pfandrechtes sei aus Kostengründen unterblieben, gehe angesichts des Kaufpreises für die Liegenschaft sowie der anschließenden Umbaukosten des darauf befindlichen Gebäudes ins Leere. Die Einräumung derartig günstiger Kreditkonditionen habe nicht im Interesse der Bank liegen können, sondern offenkundig dazu gedient, das lastenfreie Eigentum des Vaters an der Liegenschaft im Grundbuch zu manifestieren.

- 2.) Beim Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin sei in der Grunderwerbsteuererklärung ein Barkaufpreis von 11.043.073 S ausgewiesen worden. In Wirklichkeit sei jedoch nur ein Teil bar bezahlt worden. Der tatsächlich aufgenommene Kredit sei nach Veräußerung des Hälfteanteiles an der Liegenschaft an den Wahlonkel mittels Zahlung von 4.557.040 S getilgt worden.
- 3.) Der Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem Wahlonkel über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft sei innerhalb einer Woche ab Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin auf Anraten des Ehegatten erfolgt.
- 4.) Der Wahlonkel habe am Tag des Erwerbes des Hälfteanteiles an der Liegenschaft diesen dem Ehegatten geschenkt. Die im Jahr 1981 erfolgten Übertragungen der Liegenschaft bzw von Anteilen derselben seien innerhalb einer Woche erfolgt. Die Behauptung, der Ehegatte sei dem Wahlonkel Geld schuldig gewesen, weswegen diese Schuld im Zug der Veräußerung des Hälfteanteiles an der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin aufgerechnet worden sei, könne deswegen nicht den Tatsachen entsprechen, weil der Wahlonkel den erworbenen Liegenschaftsanteil sofort nach dem Kauf dem Ehegatten, dessen Schuld durch den Liegenschaftsverkauf angeblich getilgt worden sei, geschenkt habe. Auch der Vater habe keine Verbindlichkeiten gegenüber dem Wahlonkel gehabt.

Das Finanzamt vertrat unter Hinweis auf die in den Vermögensteuererklärungen der an den Liegenschaftstransaktionen beteiligten Personen zunächst nicht aufscheinenden Forderungen und Verbindlichkeiten im Zusammenhalt mit dem sonstigen Ergebnis der bisherigen Ermittlungen die Ansicht, der Ehegatte habe zugleich mit dem Erwerb durch den Vater die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erworben. Die Übertragungen der Liegenschaft vom Vater an die Beschwerdeführerin, eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft von der Beschwerdeführerin an den Wahlonkel und schließlich desselben Anteiles vom Wahlonkel an den Ehegatten seien als Übertragungen von Treuhandeigentum anzusehen und stellten somit Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs 1 GrEStG 1955 dar. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1981 für den Erwerb der Liegenschaft aus eigenen Mitteln 5 Mio S aufgewendet. Weiters habe sie von ihrem Vater im Jahr 1974 ein bestimmtes Sparbuch mit einer Einlage von 1 Mio S für den Erwerb der Liegenschaft erhalten (vgl das hg Erkenntnis vom 25. September 1991, Zl 88/16/0231). Mit diesem Betrag habe der Ehegatte am 28. Dezember 1976 insofern einen Teil des an Ingrid P bezahlten Kaufpreises berichtet, als er 1 Mio S zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen von 218.140 S auf das Kreditkonto des Vaters bei der Bank überwiesen habe. Die Beschwerdeführerin habe somit 6.218.140 S für den Erwerb der Liegenschaft aufgebracht. Sie sei derzeit zur Hälfte bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft. Sie habe daher "gleichzeitig mit dem treuhändigen Erwerb der Liegenschaft v. Vater das Volleigentum über einen Hälfteanteil der Liegenschaft durch Übertragung der halben wirtschaftlichen Verfügungsmacht" vom Ehegatten nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erworben. Der nunmehr bekannte Sachverhalt sei dem Finanzamt nicht offengelegt worden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Beschwerdeführerin am 6. Feber 1987 zunächst aus, sie könne zu den Vorgängen betreffend den Kaufvertrag vom 16. Juli 1975 und den Schenkungsvertrag vom 6. November 1981 (vgl die bisherigen Darstellungen unter 1.) und 4.)) nicht Stellung nehmen. Hinsichtlich der Vorgänge betreffend den Erwerb der Liegenschaft vom Vater am 30. Oktober 1981 und betreffend die Veräußerung eines Hälfteanteiles derselben an den Wahlonkel am 6. November 1981 (vgl die bisherigen Darstellungen unter 2.) und 3.)) stellte die Beschwerdeführerin zunächst klar, der Barkaufpreis der von ihr erworbenen Liegenschaft habe 12 Mio S (richtig wohl: 11.043.073 S) betragen. Sie habe nicht ausgesagt, sie hätte gewußt, diesen Betrag nie aufbringen zu können. Ihre Aussage vor dem Untersuchungsrichter am 22. November 1984 habe gelautet: "Zu dem Kaufvertrag vom 30. Oktober 1981 gebe ich an, daß ich ja DAMALS die Summe von 12 Mio S nicht hatte". Hinsichtlich der Finanzierung des Kaufpreises von 12 Mio S gab die Beschwerdeführerin bekannt, sie habe 5 Mio S aus dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen bar ihrem Vater übergeben, ein Bausparkassendarlehen von 956.927 S übernommen und den vom Wahlonkel erhaltenen Verkaufserlös von 4,6 Mio S auf Konten ihres Vaters bei der Bank überwiesen. Den Rest von 1.443.073 S tilge sie nach wie vor in monatlichen Raten durch Überweisung an ihren Vater. Aus dem Erwerbsvorgang und der dargestellten Mittelaufbringung könne keineswegs abgeleitet werden, daß sie gleichzeitig mit dem treuhändigen Erwerb der Liegenschaft vom Vater das Volleigentum über einen Hälfteanteil an der Liegenschaft durch Übertragung der halben wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Ehegatten an sie nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erworben habe. Das Finanzamt führe keinerlei Argumente für eine derartige Unterstellung an. Weder werde angegeben, für wen sie als Treuhänder aufgetreten wäre, noch äußere sich das Finanzamt dazu, wann und wo ein derartiger Treuhandvertrag zustande

gekommen sein solle. Das Finanzamt begründe auch nicht, weswegen der Vater die Liegenschaft nur treuhändig gehalten habe. Die Annahme des Finanzamtes, es hätten hinsichtlich der Liegenschaft Treuhandvereinbarungen bestanden, sei somit durch nichts begründet. Die Annahme, der Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei verwirklicht worden, sei denkunmöglich. Aber selbst unter der Annahme, daß sie die Liegenschaft als Treuhänderin erworben hätte, sei eine Vorschreibung von Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 unzulässig. Das Finanzamt müsse nämlich die Anrechnungsregel des § 1 Abs 4 GrEStG 1955 berücksichtigen.

In Beantwortung eines, in weiten Teilen wortgleichen und am selben Tag abgefertigten Vorhaltes des Finanzamtes an den Ehegatten teilte dieser - vertreten vom selben Steuerberater wie die Beschwerdeführerin - ebenfalls am 6. Feber 1987 mit, die seit vielen Jahren im Raum stehende Theorie, der Vater habe die Liegenschaft treuhändig für ihn erworben, entbehre jeglicher Grundlage. Er habe im Jahr 1975 keine wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 über die Liegenschaft erworben. Eine derartige Stellung würde nämlich voraussetzen, daß er auf Grund eines Rechtsvorganges eine Machtstellung erworben hätte, die das Recht des Eigentümers ausgehöhlt hätte. Er habe bis zum 6. November 1981 außer dem Recht, auf der Liegenschaft zu wohnen, keine anderen Rechte gehabt. Von einer möglichen Verwertung der Liegenschaft auf eigene Rechnung könne daher keine Rede sein. Richtig sei, daß der Vater aus dem Barkredit, den dieser grundsätzlich für die Finanzierung des ersten Kaufpreisteiles aufgenommen habe, einen Betrag von 486.000 S an ihn überwiesen habe. Die Annahme einer Treuhandschaft lasse sich aber aus dieser Zahlung des vermuteten Treuhänders an den vermuteten Treugeber nicht ableiten. Es entspreche der Lebenserfahrung, daß jeder Kreditnehmer möglichst günstige Konditionen aushandle. Inwieweit bei dem von der Bank im Endeffekt zugestandenen Konditionen auf eine Treuhandschaft zu schließen sei, sei nicht nachvollziehbar. Weswegen in der Vermeidung der Kosten der Einverleibung eines Pfandrechtes ein Indiz für ein Treuhandschäftsverhältnis erblickt werden könne, sei ihm unverständlich. Es sei richtig, daß er laufend von den Vertrags- und Kreditverhandlungen informiert worden sei. Dies sei durch seine Stellung als Bürge, nicht aber als Treugeber bedingt gewesen. Die im Jahr 1981 innerhalb einer Woche erfolgten Liegenschaftstransaktionen hätten ausschließlich den Zweck gehabt, die rechtlichen Verhältnisse insofern zu bereinigen, als zwischen den beteiligten Personen keinerlei Forderungen und Verbindlichkeiten mehr bestehen sollten. Der Vater sei sehr wohl in der Lage gewesen, den Erwerb der Liegenschaft durch Aufnahme von Fremdmitteln zu finanzieren. Daß hiebei der Vater von ihm unterstützt worden sei, führe noch nicht dazu, daß er (der Ehegatte) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erworben habe. Er habe den Vater insbesondere deswegen unterstützen können, weil ihm vom Wahnlonkel Geld zur Verfügung gestellt worden sei, welches dieser ursprünglich als Schenkung bzw vorweggenommene Erbschaft verstanden wissen habe wollen, später aber den Standpunkt akzeptiert habe, es handle sich um ein Darlehen. Auch in der Überweisung von 4.950.000 S auf das Kreditkonto des Vaters am 28. Dezember 1976 könne keine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Liegenschaft erblickt werden. Es habe sich nämlich auch hiebei nur um ein Darlehen an den Vater gehandelt. Schließlich sei der Vater stets Kreditnehmer und damit Schuldner der Bank gewesen. Darüber hinaus habe das für den Vater zuständige Wohnsitzfinanzamt festgestellt, zwischen diesem und ihm habe ein Mietverhältnis bestanden. Als Entgelt seien die von ihm auf das Kreditkonto des Vaters monatlich überwiesenen Beträge angesehen worden. Diese Tatsache spreche ebenfalls gegen ein Treuhandverhältnis. Überdies habe er im Juli 1980 die monatlichen Zahlungen eingestellt. Warum der Wahnlonkel in seinem Testament vom 30. September 1980 über ein dem Vater gegebenes Darlehen verfüge habe, entziehe sich seiner Kenntnis. Der Ordnung halber müsse jedoch festgestellt werden, daß der Wahnlonkel in diesem Testament sämtliche Verbindlichkeiten des Vaters diesem nicht erlassen, sondern ihm als seinem Universalerben vermacht habe. Richtig sei, daß die nunmehr dargestellten Darlehensverhältnisse zum Vater und zum Wahnlonkel erst in den Vermögensteuererklärungen zum 1. Jänner 1980 ihren Niederschlag gefunden hätten. Auf Grund der bis dahin bestehenden Auffassungsunterschiede zwischen den beteiligten Personen, aus welchem Titel der Wahnlonkel Geld zur Verfügung gestellt habe, wäre es erst nach familieninterner Klärung möglich gewesen, die der Rechtslage entsprechenden Vermögensteuererklärungen zu erstellen. Die Annahme des Finanzamtes, es hätten hinsichtlich der Liegenschaft Treuhandschaften bestanden bzw er hätte die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft gehabt, erweise sich insgesamt gesehen als unrichtig.

In Beantwortung eines, dem Inhalt nach ebenfalls gleichen und am selben Tag abgefertigten Vorhaltes des Finanzamtes an den Vater bestritt dieser - vertreten vom selben Steuerberater wie die Beschwerdeführerin und der Ehegatte - auch am 6. Feber 1987 unter teilweiser Wiederholung der Ausführungen des Ehegatten, Treuhänder der Beschwerdeführerin bzw des Ehegatten hinsichtlich der Liegenschaft gewesen zu sein. Vielmehr habe er die Liegenschaft im Jahr 1975 um 10 Mio S erworben und im Jahr 1981 um 12 Mio S an die Beschwerdeführerin verkauft.

Ungeachtet der eben wiedergegebenen Ausführungen der Beschwerdeführerin, des Ehegatten und des Vaters setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. März 1987 zunächst gegenüber dem Ehegatten aus dem Titel des Erwerbes der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Liegenschaft am 16. Juli 1975 vom Vater Grunderwerbsteuer fest, wobei es unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 208 Abs 2 BAO und die hiezu ergangene hg Rechtsprechung zunächst ausführte, die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer beginne bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die zuständige Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt habe. Dies gelte auch dann, wenn die Anzeige unvollständig und/oder unrichtig sei und sich die zuständige Abgabenbehörde daher kein vollständiges

Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt habe bilden können. Es sei daher im vorliegenden Fall nicht zu prüfen, ob die zuständige Abgabenbehörde bereits zu einem früheren Zeitpunkt vom grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang hätte Kenntnis haben können, wenn sie der sich aus § 115 Abs 1 BAO ergebenden Verpflichtung zur Sachaufklärung nachgekommen wäre. Entscheidend für den Beginn der Verjährung sei vielmehr der Zeitpunkt, zu dem die zuständige Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang vollständig Kenntnis erlangt habe. Selbst wenn also nach dem Wissenstand im Jahr 1980 kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 zwischen dem Vater und dem Ehegatten verwirklicht worden sei, so sei nach dem Wissenstand im Jahr 1986 (polizeiliche, finanzbehördliche und gerichtliche Ermittlungen) erkennbar, daß die bisherigen Anzeigen betreffend die Liegenschaft unvollständig und unrichtig gewesen seien, weswegen Verjährung nicht eingetreten sei. Unter weiteren Hinweisen auf die hg Rechtsprechung führte das Finanzamt sodann aus, das Grunderwerbsteuergesetz 1955, dessen Tatbestände im § 1 Abs 1 in der Hauptsache an die äußere zivilrechtliche Vertragsgestaltung anknüpften und das daraus abgabenrechtliche Folgen ableite, enthalte in seinem § 1 Abs 2 eine Spezialbestimmung. Diese Norm unterstelle den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über eine Liegenschaft der Grunderwerbsteuerpflicht und lasse daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs 1 GrEStG 1955 in die grunderwerbsteuerrechtliche Betrachtung einfließen. Wirtschaftliche Verfügungsmacht in diesem Sinn innezuhaben, bedeute, Rechte zu besitzen, die über die Einwirkungsmöglichkeiten eines bloß Fruchtgenußberechtigten hinausgingen, jedoch nur Befugnisse zu haben, die an jene des grundbücherlichen Eigentümers nicht heranreichten. In diesem Sinn verstehe das Gesetz den Begriff "verwerten". Jene Person, die das grundbücherliche Eigentum erwerbe, werde als Treuhänder bezeichnet, jene hingegen, die die wirtschaftliche Verfügungsmacht innehabe, als Treugeber. Der Treuhänder erwerbe im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung und im fremden Interesse. Der Treugeber erwerbe im fremden Namen jedoch auf eigene Rechnung und im eigenen Interesse. Beim sogenannten Liegenschaftsbeschaffungsauftrag erwerbe der Treuhänder Eigentum im Auftrag (Treuhandvertrag) des Treugebers. Es lägen demzufolge zwei voneinander zu trennende Erwerbsvorgänge vor, die beide grunderwerbsteuerpflichtig seien. Der Erwerb des treuhändigen Eigentums sei ein solcher nach § 1 Abs 1 GrEStG 1955, der der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein solcher nach § 1 Abs 2 leg cit, der gleichzeitig mit dem ersten erfolge. Der Treuhänder erwerbe daher nur ausgehöhltes Eigentum. Er sei in allen wesentlichen Verfügungen an den Auftrag des Treugebers gebunden. In grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht sei daher zwischen Treuhand Eigentum und Volleigentum (bei letzteren werde Eigentum und wirtschaftliche Verfügungsmacht von einer einzigen Person gehalten) genau zu unterscheiden. Für diese fiduziarische Treuhand sei charakteristisch, daß der Treuhänder nach außen hin (also Dritten gegenüber) als Vollberechtigter auftrete, im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet sei, sein Eigentumsrecht im Interesse des Treugebers auszuüben. Hierbei komme es für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses nicht darauf an, ob der Dritte als Vertragspartner des Treuhänders vom Bestehen des Treuhandverhältnisses wußte. Obligatorische und dingliche Rechte aus einem Rechtsgeschäft zwischen dem Treuhänder und dem Dritten träten zunächst nur in der Person des Treuhänders ein, der dann wiederum im Innenverhältnis dem Treugeber verpflichtet sei, die zunächst selbst im eigenen Namen erworbenen Rechte zu übertragen, oder seine treuhändig gehaltenen Rechte an Dritte weiterzugeben. § 1 Abs 2 GrEStG 1955 stelle daher darauf ab, ob es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich möglich sei, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Das Gesetz spreche von Rechtsvorgängen "ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung". Damit seien Rechtsgeschäfte gemeint, durch die kein Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch begründet werde. Nichtsdestoweniger seien derartige Übereinkommen grunderwerbsteuerpflichtig. Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer zu sein, sei daher für den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 nicht erforderlich. Das wirtschaftliche Eigentum stelle einen Sammelausdruck für verschiedene bürgerlich-rechtliche Konstruktionen dar, die einem Eigentümer ähnliche Stellungen vermittelten. Liege der Abgabenbehörde entgegen den Bestimmungen des § 119 BAO kein offengelegter Treuhandvertrag vor, sei auf Grund von Indizien zu prüfen, ob der Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erfüllt worden sei. Diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgende Prüfung obliege allein der Abgabenbehörde. Aus folgenden Gründen komme es daher in einer Gesamtschau zu dem Schluß, zwischen dem Ehegatten und dem Vater habe hinsichtlich der Liegenschaft mit Wirkung ab 16. Juli 1975 eine verdeckte Treuhandschaft bestanden:

(Anmerkung: Die bisher verwendeten Bezeichnungen sowie die Kurzbezeichnungen werden trotz wörtlicher Wiedergabe weiter verwendet; vom Finanzamt zitierte Belegstellen werden nicht zur Gänze zitiert, sondern nur angemerkt: Belegstelle; bei der Nummer nach bestimmten Konten wird nur angemerkt: Kto Nr)

"I.) DIE UMSTÄNDE DER FINANZIERUNG DES GESAMTKAUFPREISES:

Der Kaufpreis betrug 10 Mio S und war untergeteilt in den ersten Kaufpreisteil von 5 Mio S (sofort fällig) und den zweiten Kaufpreisteil von ebenfalls 5 Mio S (fällig erst am 31. Dezember 1976). Die Finanzierung des ersten Kaufpreisteiles (5 Mio S + Nebenspesen) erfolgte durch einen Barkredit von 7 Mio S. 6 Mio S wurden für den ersten Kaufpreisteil + Nebenspesen verwendet; der restliche Betrag wurde auf ein anonymes Sparbuch und auf ein Konto des Ehegatten überwiesen (500.000 S Sparbuch Kto Nr, Belegstelle; 486.000 S auf Kto Nr, Belegstelle). Wenn in der Vorhaltsbeantwortung des Ehegatten angesprochen wird, daß die Überweisung von 486.000 S an den Ehegatten nichts beweise, so sollte diese Darstellung in erster Linie die Verwendung des Kredites aufzeigen. Wenn jedoch Teile eines Kredites (Fremdvermögen) an eine andere Person überwiesen werden ohne Grundlage eines Rechtstitels, so spricht dies sehr wohl dafür, daß eben diese Person aus anderen

Gründen über diese Summe verfügbungsberechtigt sein muß. Üblicherweise werden bei Erwerben auf eigene Rechnung Kreditteile, die nicht benötigt werden auch nicht in Anspruch genommen. Es spricht also dafür, daß die Weiterleitung dieses Kreditteiles eben erfolgte, weil nicht auf eigene Rechnung, sondern auf fremde Rechnung erworben wurde; eine freie Verfügungsgewalt über die Kreditsumme also nicht vorlag und der nominelle Kreditnehmer demzufolge weisungsgebunden war. Die Zinsenlast bezüglich dieses 7 Mio S Barkredites sollte der Ehegatte tragen. Dies ergibt sich eindeutig aus der Aussage des Vaters vom 24. September 1980 (Belegstelle). Wenn nun der Ehegatte in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 behauptet, mit Juli 1980 die monatlichen Zahlungen (40.000 S) eingestellt zu haben, so hätte dies dem Vater bei seiner Aussage am 24. September 1980 bekannt sein müssen. In seiner obgenannten Aussage wurde er befragt, wie er die Kredittilgung abtatten könne. Die Antwort war ua, daß sich ja der Ehegatte zur Zinsenzahlung verpflichtet habe, und er nur die Kapitalstilgung erbringe. Die Rückzahlungen des 7 Mio S Barkredites war laut Tilgungsplan in 30 Halbjahresraten aufgegliedert, wobei die immer gleichbleibende Pauschalrate halbjährlich 417.187,73 S beträgt. Die Tilgungszahlungen beginnen mit der ersten Rate halbjährlich mit 119.687,73 S und enden mit der letzten (30.) Halbjahresrate bei 400.180,03 S. Die Zinsenzahlungen beginnen mit der ersten Halbjahresrate bei 297.500 S und enden bei der letzten Halbjahresrate mit 17.007,69 S.

Zu den Kapitalstilgungen ist festzustellen, daß der Vater ab der 23. Rate jährlich 600.000 S bis 800.000 S hätte aufbringen müssen bei einem Jahreseinkommen von 1 Mio S, wobei auch noch die Erhaltungskosten der Liegenschaft und die schwere Krankheit der Ehegattin zu berücksichtigen sind (Aussage vom 24. September 1980, Belegstelle). Auch die laufenden Betriebskosten wurden vom Ehegatten getragen. Weiters ist in dieser Rechnung noch nicht berücksichtigt, daß auch noch der zweite Kaufpreisteil von 5 Mio S zusätzlich vom Vater zu begleichen gewesen wäre. Die Gesamtückzahlungen des Kredites betragen 12.515.631 S (Belegstellen). Davon beträgt die Zinsenzahlung 5.515.631 S. Dies trägt der Ehegatte. Rechnet man diesen Betrag zum vom Ehegatten am 31. Dezember 1976 aufgebrachten zweiten Kaufpreisanteil (siehe später) von 5.440.548 S dazu, ergibt sich ein Betrag von 10.956.179 S. Dies sind von den Gesamtfinanzierungskosten von 17.956.079 S (12.515.631 S + 5.440.448 S) 61,02 %. Für den Zeitraum Jänner 1980 bis Oktober 1981 (bis zum Verkauf der Liegenschaft im November 1981) wurde das Konto hinsichtlich Kapitaltilgung und Zinsenleistung mit ca 3.586.192 S (vor 1980 nur Zinsenleistung) gespeist. Davon waren 1.543.281 S Zinsenleistung. Auf Kapitalabstattung entfallen daher für diese 22 Monate 2.042.911 S. Von diesem Gesamtbetrag von 3.586.192 S können nur 506.788 S glaubhaft aus dem Vermögen des Vaters angesehen werden (eingezahlt am 12. August 1980).

Dies stimmt auch mit seiner Aussage vom 24. September 1980 (Belegstelle) überein, er habe im August 1980 500.000 S einbezahlt. Sie können aus dem Wertpapierkassakonto Kto Nr lautend auf den Vater stammen, das auf Kto Nr lautend auf die Beschwerdeführerin überwiesen wurde und weiter auf das Kreditkonto Kto Nr ging. Die Zahlung von

700.000 S am 29. Feber 1980 findet Deckung in einem anonymen Sparbuch lautend auf den Ehegatten, zu dem er sich laut Betriebsprüfung nie bekannt hat (ca 300.000 S) und der Rest findet Deckung in einem Wertpapierkassenkonto zu dem sich Dkfm B bekannt hat (Belegstelle). Die Einzahlung von 1.342.401 S vom 23. Dezember 1980 entstammt einem gesonderten, nicht bonifizierten Kreditteil, der bis zum heutigen Tag auf Kto Nr abgestattet wird.

Zu den Zinsenzahlungen ist noch zu bemerken, daß die monatlichen Zahlungen (40.000 S) nur für den Zeitraum August 1980 bis Dezember 1980 eingestellt wurden. Ab Jänner 1981 bis November 1981 gingen die Zahlungen ebenfalls wie die früheren auf Septokonto, Kto Nr, ein und wurden sodann in Sammelüberträgen dem Kreditkonto Kto Nr gutgeschrieben. Der Kredit war nach den ursprünglichen Kreditkonditionen bis 30. Juni 1977 und nach der späteren Abmachung (ab 8. Juli 1976 siehe auch später) bis 30. Juni 1980 tilgungsfrei. Das ist schon eine an sich branchenunübliche Vereinbarung für einen Kredit in solcher Höhe, der, wie auch später dargestellt wird, weder grundbücherlich noch durch sonstiges Vermögen des Vaters gesichert war. Daraus zieht das Finanzamt in freier Beweiswürdigung den Schluß, daß die Bank beim Vater diese unübliche Vergünstigung nur vergeben haben kann, weil ihr ein anderer Verfügungsberechtigter, aus welchen Gründen auch immer, genügend Sicherheit bot, der auch tatsächlich, wie noch später dargestellt wird, die gesamte Sicherstellung übernahm (zum gleichen Zeitpunkt wie die Ausdehnung der Tilgungsfreiheit auf fünf Jahre).

Die Finanzierung des zweiten Kaufpreisteiles (5 Mio S) stellt sich wie folgt dar:

Der 2. Teil wurde laut Kaufvertrag erst am 31. Dezember 1976 fällig gestellt. Abgesichert war er gegenüber der Verkäuferin nur mit einem Garantiekredit. Das heißt, die Bank garantierte der Verkäuferin nur die Übergabe der Kaufpreissumme zu einem bestimmten Stichtag (31. Dezember 1976). Eine Kreditierung dem Käufer gegenüber war nur bis zur Fälligkeit am 15. Jänner 1977 vereinbart (Belegstelle). Dem Vater stand daher ein weiterer Kredit von 5 Mio S de facto nicht zur Verfügung. Der Garantiekredit wurde nicht ausgenützt (Belegstelle). Der Vater hätte daher eine Eigenfinanzierung vornehmen müssen. Dies mußte ihm beim Kauf der Liegenschaft bereits bekannt gewesen sein. Zur Finanzierung reicht jedoch sein Vermögen (siehe Vermögensteuererklärungen der bezughabenden Jahre) nicht aus. Der Vater hat für die Sicherung des zweiten Kaufpreisteiles aus eigenem Vermögen keinerlei Sicherheiten geleistet. Laut Aussage des Vaters vom 24. Jänner 1985 (Belegstelle) wurde

ihm nur mitgeteilt, welche Personen ihre Wertpapiere zur Verpfändung bereitgestellt hätten. Der zweite Kaufpreisteil wurde zu einem Großteil aus Wertpapieren finanziert, über die der Ehegatte Verfügungsmacht hatte. Ob der Rechtsgrund dafür in einem Darlehen (wie der Ehegatte in Belegstelle vom 8. November 1984 ausführt) des Wahlonkels an den Ehegatten, in einer Schenkung des Wahlonkels an den Ehegatten oder darin besteht, daß der Ehegatte selbst Eigentümer dieser anonymen Konten war, hat für die Beurteilung, ob der Ehegatte wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück hatte oder nicht, keine Bedeutung. Über die Wertpapiererlöse verfügte wirtschaftlich jedenfalls der Ehegatte und nicht der Vater. Die Abstattung des zweiten Kaufpreisteiles erfolgte vom Konto des Ehegatten, Kto Nr, auf das Kreditkonto des Vaters, Kto Nr, am 31. Dezember 1976 (Belegstelle) in der Höhe von 4,950.000 S. Mit dieser Zahlung war die Ausnützung des Garantiekredites gegenstandslos.

Wenn nun im Vorhalt vom 6. Feber 1987 entgegnet wird, der Vater habe einen Teil des zweiten Kaufpreisteiles durch eigene Mittel aufgebracht und der andere Teil stamme aus einem vom Ehegatten an den Vater gegebenen Darlehen, so ist folgendes festzustellen:

Auf die Frage, wie der zweite Kaufpreisteil finanziert wurde, antwortete der Vater in seiner Aussage vom 24. September 1980 wie folgt:

- 1.) 500.000 S stammen aus dem Kontokorrentkredit (Rest aus Kredit für ersten Kaufpreisteil).
- 2.) 500.000 S stammen aus seiner Abfertigung; diese Aussage wird am 24. Jänner 1985 geändert und festgestellt, daß dieser Betrag aus sonstig angespartem Geld stammt (Belegstelle).
- 3.) 1,4 Mio S stammen aus Wertpapieren der Familienangehörigen.
- 4.) Ca 3 Mio S stammen aus Wertpapieren des Wahlonkels.

Der Anteil, den der Vater tatsächlich aus Eigenmittel aufbrachte sind also nur 500.000 S. Die Wertpapiere der Familienmitglieder wurden nicht verwertet.

Zur Behauptung, daß ein Darlehen an den Vater vorliege, ist folgendes zu entgegnen.

- 1.) Es wurde kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen. Bedenkt man die Summe, ist dies eine äußerst unübliche Vorgangsweise.
- 2.) Es wurde keine Verzinsung vereinbart, wobei zu bemerken ist, daß im Verzicht auf Zinsen eine Schenkung an den Darlehensnehmer liegen kann.
- 3.) Aus den Vermögensteuererklärungen ergibt sich folgendes Bild:

Eine Forderung gegenüber dem Vater und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Wahlonkel wurde erst in die Vermögensteuererklärung des Ehegatten zum 1. Jänner 1980 aufgenommen (eingereicht am 30. Jänner 1981). Fälligkeit des zweiten Kaufpreisteiles war jedoch bereits der 31. Dezember 1976. Dies müßte zum Einreichtermin der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1977 bekannt gewesen sein.

Auch die Vermögensteuererklärung des Vaters zum 1. Jänner 1977 zeigt nichts diesbezügliches auf. Erst in der Veranlagung der Betriebsprüfung (November 1980), die ebenso wie die Abgabe der Vermögensteuererklärung des Ehegatten zum 1. Jänner 1980 (eingereicht am 30. Jänner 1981) erst nach den Selbstanzeigen (24./27. August 1980 und 29./30. September 1980) stattfand, scheinen die Vermögensangaben auf. Die Vermögensteuererklärung des Vaters zum 1. Jänner 1980 wurde bereits am 20. März 1980 eingereicht, also vor den Selbstanzeigen und erklärt die Verbindlichkeit nicht. Die Vermögensteuererklärung des Ehegatten zum 1. Jänner 1980 wurde erst am 30. Jänner 1981 eingereicht, also nach den Selbstanzeigen und der Betriebsprüfung (November 1980) und weist die Forderung gegenüber dem Vater nunmehr aus. Diese Umstände sind jedoch nicht in die Selbstanzeigen miteinbezogen worden.

- 4.) Der Sachverhalt bzw eventuelle unklare Verhältnisse hätten dem Veranlagungsfinanzamt dennoch im Rahmen der Offenlegungspflicht offengelegt werden müssen und auch können. Von 1975 bis 1980 ist ein Zeitraum von fünf Jahren vergangen. Die Beurteilung, welche Rechtsverhältnisse in steuerrechtlicher Sicht vorliegen, ist dem Finanzamt zu überlassen.
- 5.) Über die Forderung des Ehegatten an den Vater, die als Darlehen dargestellt wird, können ja nie irgendwelche Zweifel über die rechtliche Einordnung bestanden haben. Nirgends wird behauptet, daß auch hier Zweifel bestanden, ob das Geld vom Ehegatten dem Vater geschenkt worden sei oder nicht. Der Vater hätte daher diese Verbindlichkeit spätestens auch in seine Selbstanzeige aufnehmen müssen, weil die Offenlegungspflicht des § 119 BAO sämtliche Vermögenswerte, seien es Aktiva oder Passiva, betrifft, bzw hätten sie bereits in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1977 aufgenommen werden müssen (Fälligkeit des zweiten Kaufpreisteiles war am 31. Dezember 1976). Zum Einwand (Belegstelle), daß beim Ehegatten auf Grund der Verbindlichkeit an den Wahlonkel und der Forderung an den Vater ein Durchlaufposten bestanden hat, der ohne Auswirkung auf die Vermögensteuer geblieben wäre, ist zu entgegnen, daß auch bei der Vermögensteuer ähnlich den Vorschriften über die ordentliche Buchführung ein Saldierungsverbot besteht. Dies ergibt sich auch aus den Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes. Der Steuerpflichtige darf von sich aus keine Aufrechnung zwischen nicht identischen Gläubigern und Schuldern vornehmen.
- 6.) Die behauptete Einigung über die Rechtsverhältnisse fällt mit dem Zeitpunkt der Selbstanzeigen 1980 und der Betriebsprüfung 1980 zusammen.

- 7.) Bedenkt man die vom Vater behauptete zu tragende Kreditbelastung hinsichtlich der Kapitaltilgung des 7 Mio S Kredites wäre zu dieser Belastung noch die Darlehensrückzahlungsverpflichtung gekommen, was das Ende der finanziellen Möglichkeiten des Vaters klar aufzeigt.
- 8.) Zum Einwand (Belegstelle), das Darlehen sollte später durch eine vorweggenommene Erbschaft oder Schenkungen bereinigt werden, so hätte dies - da ja der Vater kein sonstiges größeres Barvermögen hatte - nur durch Übertragung der laut dem Vater immer schon für die Familie der Beschwerdeführerin bestimmten Liegenschaft von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erfolgen können. Laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juli 1956, ZI 1494/55, ist die Finanzierung eines Liegenschaftskaufes mit der Absprache, diese Liegenschaft im Fall des Todes an den Geldgeber zu übertragen, ein Grundstücksbeschaffungsauftrag, dessen Auflösung durch Übertragung von den Erben an den Geldgeber erfolgt. Dieser Erwerb stellt keinen Erwerb von Todes wegen, sondern ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar, das im Rahmen des § 1 Abs 4 GrEStG 1955 von der GrEStG befreit ist. Das gleiche muß auf Grund des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auch für Schenkungen gelten. Abschließend ist noch zu bemerken, daß Bescheide einer anderen Finanzbehörde keinerlei bindende Wirkung für das FAG haben.

Das Finanzamt kommt daher in freier Beweiswürdigung zum Schluß, daß diesbezüglich kein vom Ehegatten an den Vater hingegebenes Darlehen vorlag bzw dieser Sachverhalt kein zum Stichtag 31. Dezember 1976 (Datum der Abstattung des zweiten Kaufpreisteiles) bestehendes Darlehensverhältnis begründen kann.

Sämtliche Zinsenlasten sollten demgemäß vom Ehegatten getragen werden und auch der zweite Kaufpreisteil wurde durch den Ehegatten finanziert. Denn wie schon oben dargestellt, handelt es sich bei einem Garantiekredit um eine reine Sicherung für den Verkäufer, bei der vorerst keine Barmittel von der Bank zum Gläubiger fließen, sondern nur dem Verkäufer (Gläubiger) die Garantie erteilt wird, daß ihm die Übergabe der Kaufpreissumme zu einem bestimmten Stichtag garantiert wird. Müßte die Bank an den Gläubiger zahlen, da dieser zu diesem Stichtag (gegenständlichenfalls der 31. Dezember 1976) kein Geld vom Käufer erlangt hat, würde sie sich sofort am Käufer schadlos halten. Die Fälligkeit wurde auch bereits mit 15. Jänner 1977 festgesetzt (Restkaufpreisfälligkeit: 31. Dezember 1976).

Dem Vater stand daher ein weiterer Kredit von 5 Mio S de facto nur 14 Tage zur Verfügung. Der zweite Kaufpreisteil mußte daher aus vorhandenem Barvermögen aufgebracht werden. Da der Vater wissen mußte, daß er am 31. Dezember 1976 einen Betrag von 5.440.548 S nicht aus eigenem Vermögen aufbringen kann, hat er schon mit Datum 16. Juli 1975 (Kaufvertragsabschluß) mit dessen Finanzierung durch Verwertung der dem Ehegatten überlassenen Wertpapiere bzw aus Vermögen des Ehegatten oder dessen Familienangehörigen gerechnet (Belegstelle). Da man wohl davon ausgehen muß, daß über den Inhalt des Kaufvertrages voller Konsens herrschte. Der Vater hat zur Sicherung des Garantiekredites keinerlei Sicherheiten aus eigenem Vermögen angeboten (vgl die Kreditkonditionenentwicklung). Über eine grundbücherliche Sicherstellung wurde diesbezüglich überhaupt nicht verhandelt.

Die Verpfändung der Wertpapiere (Kto Nr) erfolgte laut Aussage der Beschwerdeführerin (Belegstelle) auf Aufforderung durch den Ehegatten und Günther K (Anmerkung: Steuerberater der Beschwerdeführerin, des Ehegatten und des Wahlonkels). Auch die Mutter des Ehegatten sagt aus (Belegstelle), sie habe die Verpfändung durchgeführt, 'weil mein Sohn mich darum ersucht hat'. Bei der Verpfändung seien der Ehegatte und der Vater gleichzeitig in der Bank anwesend gewesen. Der Vater sagt aus, ihm wurde nur mitgeteilt, daß diese Vermögenswerte für die Verpfändung bereitstehen (Belegstelle). Der Vater mußte also wissen, daß er zum 31. Dezember 1976 diesen Betrag nicht aufbringen und auch keine Sicherheit leisten konnte. Sollten die verwerteten Wertpapiere dem Wahlonkel zuzurechnen sein, wollte dieser - aus welchem Rechtstitel auch immer - jedenfalls nur dem Ehegatten Vermögen zur Verfügung stellen, nie jedoch dem Vater. Dies ergibt sich übereinstimmend aus allen Aussagen.

Wenn in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 nun erwidert wird, daß der Kredit von 7 Mio S zur Tilgung des ersten Kaufpreisteiles vom Vater persönlich aufgenommen worden sei und dieser auch persönlicher Kreditschuldner bis zur Tilgung des Kredites geblieben sei, so geht diese Argumentation erstens ins Leere, weil es nicht genügt - um irgendetwas zu finanzieren - daß man einen Kredit aufnimmt, man muß ihn auch unter Heranziehung objektiver Kriterien zurückzahlen können (auch das angeblich vom Ehegatten erhaltene Darlehen ist in diesem Sinn ein solcher Kredit); und zweitens widerspricht diese Vorgangsweise nicht der Annahme einer Treuhandenschaft, da diese ja gegenüber Dritten (Bank) nicht wirkt bzw gar nicht wirken will.

....

Unerwähnt soll nicht bleiben, daß laut Aussage des Vaters (Belegstelle) 'die Liegenschaft schon immer für die Familie meiner Tochter bestimmt war'.

II.) ZU DEN KREDITKONDITIONEN ERGIBT SICH FOLGENDES:

Unter DIESEN Voraussetzungen wurde der Kaufvertrag vom 16. Juli 1975 abgeschlossen:

- 1.) Barkredit von 7 Mio S (keine Wiederausnützung ab 7. Juni 1977 mehr) (Belegstelle).

Sicherungen: Intabulationsfähiges Pfandanbot zuzüglich Rangordnung, Bürgschaft durch den Ehegatten, tilgungsfrei bis 30. Juni 1977.

2.) Garantiekredit wie oben dargestellt.

Sicherungen: Bürgschaft durch den Ehegatten, Verpfändung von Wertpapieren Schreiben vom 11. September 1975 (Belegstelle).

Der Einverleibung des Eigentumsrechtes des Vaters stand demgemäß nichts mehr entgegen. Bereits am 30. Juli 1975 wurde von Dr H (Notar als Urkundenverfasser; in der Folge: Notar) auf Grund des Wunsches des Vaters (bereits bei Abschluß des Kaufvertrages geäußert) die Verschiebung der Verbücherung bei der Bank beantragt. Der Verschiebung wurde von der Bank bis 30. September 1976 zugestimmt (Belegstelle).

Folgende Änderungen wurden beantragt und ihnen auch zugestimmt (Belegstelle):

- 1.) Verzicht auf Pfandrechtseinverleibung und Verzicht auf Anmerkung der Rangordnung.
- 2.) Nunmehr Sicherung durch Verpfändung einer Risikoversicherung lautend auf den Ehegatten über 7 Mio S.
- 3.) Vorrangeinräumung für Bausparkassendarlehen.
- 4.) Verlängerung der tilgungsfreien Zeit des Barkredites bis 30. Juni 1980.
- 5.) Verlängerung des Zinsenbonus

Sämtliche Änderungen galten auch für die Sicherung des Garantiekredites. Ab diesem Zeitpunkt gibt es keine vom Vater hingegebenen Sicherheiten mehr (keine grundbücherliche Sicherheit). Die Bank verzichtete auf grundbücherliche Rangordnung und Pfandrechtseinverleibung. Die Einverleibung für den Vater erfolgte am 28. Juli 1976.

Nun entspricht es nicht den üblichen Gepflogenheiten nach den Regeln über den ordentlichen Kaufmann, daß ein hingegebener Kredit von 7 Mio S nicht sofort grundbücherlich sichergestellt wird. Auch mit Rücksicht darauf, daß auch der Restkaufpreis von 5 Mio S bis 31. Dezember 1976 vom Käufer nicht zu leisten war und ebenfalls die Bank eine Garantie dafür abgegeben hat. Es bestand zum Vertragsabschlußzeitpunkt objektiv kein Anlaß, den Kredit nicht einzuverleiben. Die Bank hatte auch auf Einverleibung gedrängt (Belegstelle). Daß die Bank auf Einverleibung des Kredites drängte, geht auch aus einem Schreiben des Notars an die Bank vom 30. Juli 1975 hervor, in dem er erklärte, für den Darlehensgeber bestehe kein Risiko auf Grund der Eintragung der beabsichtigten Veräußerung. Dieser Meinung kann nicht gefolgt werden, da nur die Rangordnung der beabsichtigten Veräußerung einverleibt war (was den Verkauf an einen anderen (2.) Käufer verhindern soll) und nicht eine Rangordnung der beabsichtigten Verpfändung. Sie hätte erst nach Grundbucheintragung des Vaters als Eigentümer durchgeführt werden können. Mit Schreiben der Bank vom 19. Juni 1975 (ursprüngliche Kreditkonditionen) ist darauf hingewiesen, daß sowohl die Einverleibung des Eigentums als auch darauf folgend die Einverleibung der beabsichtigten Verpfändung sofort mit Zurverfügungstellung des Kreditbetrages an den Notar zu erfolgen haben. Es müssen daher andere Sicherheiten in Aussicht gestanden sein. Diese Sicherheiten konnten nicht vom Vater kommen, da er keine weiteren Sicherheiten bieten konnte, sondern nur von einer dritten Person, die ihren Einfluß sowohl gegenüber der Bank als auch gegenüber dem Vater geltend machen konnte. Eine Einverleibung des Pfandrechtes und des Eigentums wäre ohne weiteres möglich und weitere Sicherheiten nicht notwendig gewesen. Die ursprünglichen Kreditkonditionen hätten nach den üblichen Bankgepflogenheiten zur Sicherung des Kredites ausgereicht. Das Interesse, die Sicherheiten abzuändern, kann somit nicht in erster Linie aus banktechnischen Überlegungen herrühren und wurde ja auch an die Bank der Antrag gestellt und nicht umgekehrt. Ohne vertragsbrüchig zu werden, hätte der Vater selbst die grundbücherliche Pfandrechtseinverleibung nicht verhindern können. Ein Barkredit über 7 Mio S mit fünfjähriger Tilgungsfreiheit entspricht ebenfalls nicht den banküblichen Usancen.

Eine überdurchschnittliche Kreditwürdigkeit auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse könne beim Vater nicht festgestellt werden. Immerhin wurden somit ca 1 1/2 Jahre bis 31. Dezember 1976 ca 11 Mio S aus Fremdmitteln aufgebracht. Die Änderungen stellen durchwegs nur Erleichterungen für den Kreditnehmer dar (keine Pfandrechtseinverleibung, Verlängerung der tilgungsfreien Zeit, Erweiterung des Zinsenbonus). Eine vom Ehegatten am 22. Juli 1976 abgeschlossene Brandschadenversicherung" (richtig wohl: Eigenheimversicherung) "über eine Versicherungssumme von 15 Mio S wurde ebenfalls der Bank vinkuliert (Belegstelle). All diese Veränderungen können in freier Beweiswürdigung nur darin gelegen sein, daß ein Interesse bestand, den Kredit nicht grundbücherlich aufscheinen zu lassen. Denn dies ist auf Grund der erfolgten Änderungen als Hauptmotiv deutlich zu erkennen. Dies konnte nur auf Grund von Verfügungen seitens des Ehegatten geschehen, denn der Vater alleine hätte eine Einverleibung auf Grund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse nicht verhindern können, ohne vertragsbrüchig zu werden. Dh in freier Beweiswürdigung, die hohe Belastung (mit Ausnahme des Bausparkassendarlehens) sollte für die Öffentlichkeit nicht ersichtlich sein (Öffentlichkeitsprinzip des Grundbuches). Dies läßt den Schluß zu, daß die Kredithöhe den finanziellen Rahmen des Vaters sprengte, was als solches nicht nach außen in Erscheinung treten sollte. Die Finanzierung durch den Ehegatten wollte man demzufolge auch nicht veröffentlichen. Eine lastenfreie Eintragung kann jedoch eine öffentliche Diskussion über die Finanzierung verhindern. Die gleichzeitig vereinbarte unübliche fünfjährige Tilgungsfreiheit (bis 30. Juni 1980) weist ebenfalls in diese Richtung. Eine tatsächliche entsprechende Belastung des Vaters sollte öffentlich wie auch privat vermieden werden. Dahin weist auch der anschließend an den Ablauf der Tilgungsfreiheit,

nämlich mit Juli 1980 in Angriff genommene Verkauf an die Beschwerdeführerin (Belegstelle) und die bereits unter Punkt I dargestellte geringe Mitfinanzierung des Vaters ab Juli 1980.

Der Einwand der Kostenvermeidung laut Aussage des Vaters (Belegstellen) bezüglich der Einverleibung des Pfandrechtes geht angesichts des hohen Gesamtaufwandes für Kauf- und Umbaukosten ins Leere. Wenn in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 darauf entgegnet wird, daß nur Sparsamkeit die Ursache dafür war und dies ein unsachliches Argument des Finanzamtes sei, so ist dem zu entgegnen, daß gleichzeitig auch mit der Eintragung des Eigentumsrechtes zugewartet wurde, bis die beantragten Änderungswünsche bewilligt waren. Dies obwohl bereits bei Vertragsabschluß alle Voraussetzungen für eine grundbücherliche Eigentumseinverleibung vorlagen (siehe ursprüngliche Kreditkonditionen). Die Eintragung in das Grundbuch als Eigentümer ist für jeden Erwerber einer Liegenschaft vorrangig und steht an erster Stelle vor allen anderen Investitionen (die tatsächlich in Höhe von mindestens 1,650.000 S vorgenommen wurden (Belegstellen)), denn sie schützt gegen Eingriffe Dritter (Öffentlichkeitsprinzip, Vertrauensprinzip §§ 62 ff GBG). Aus diesem Grund erscheint dem Finanzamt in freier Beweiswürdigung Sparsamkeit als Nichteintragungsmotivation unglaublich.

Die tragende Sicherheit war nun die Verpfändung der Risikoversicherung" (richtig wohl: Lebensversicherung) "des Ehegatten, der diese erst am 19. März 1976 abschloß. Sodann am 22. April 1976 wurde sie der Bank zur Verpfändung angeboten, die das Anbot mit Schreiben vom 23. April 1976 annahm. Sie wurde also speziell zwecks Absicherung des Kredites abgeschlossen. Der Abschluß steht daher in direktem kausalen Zusammenhang mit der beabsichtigten Kreditkonditionenänderung. Zusätzlich ist dazu zu bemerken, daß demzufolge auch die Versicherungsprämienkosten, die der Ehegatte aufbrachte, von diesem getragene Finanzierungskosten sind.

....

Aus zwei undatierten Aktenteilen der Bank und aus dem Schreiben derselben vom 8. Juli 1976 geht hervor, daß diese Änderungen Wünsche des Kreditnehmers (Vaters) und des Bürgen (Ehegatten) sind (Belegstelle). Dies wird in der Aussage des Ehegatten (Belegstelle) als Irrtum der Bediensteten dargestellt; diese hätten 'vom Bürgen akzeptiert' gemeint. Der Bürge muß jedoch aus eigenem Antrieb neue Sicherheiten angeboten haben, denn es lag bereits ausreichende Sicherheit vor. Dies erscheint aber wieder nur unter dem Gesichtspunkt logisch, daß der Ehegatte eigene Interessen an der Liegenschaft vertrat.

Das Endergebnis war, daß die Umwandlung der Sicherheiten dazu führte, daß der Vater überhaupt keine Sicherheiten mehr leistete, sondern das ganze Vermögen, das der Sicherheit diente, aus dem Vermögen des Ehegatten stammte. Nach außen hin aber (im Grundbuch) erschien - abgesehen vom Bausparkassendarlehen - das lastenfreie Eigentum des Vaters. Dieses Endergebnis spricht ua für die Treugebereigenschaft des Ehegatten, da Treuhandschaft es ja gerade vermeiden will, Dritte dazu zu veranlassen, Zweifel an der Volleigentümerschaft des im Grundbuch Eingetragenen anzumelden, da der Treugeber - und Geldgeber - nicht in Erscheinung treten will. Eine Eintragung des Kredites im Grundbuch hätte jedoch Zweifel bedingen können. Nur dies gibt eine logische Begründung für die Bemühungen, die Grundbucheintragungen hinauszuzögern und die Pfandrechtseintragung zu verhindern.

III.) INFORMATIONENFLUSS:

Der Ehegatte wurde laufend von den Vertrags- und Kreditverhandlungen informiert (Belegstellen). Mit Schreiben vom 5. Mai 1975 erklärte sich der Ehegatte mit der Einschaltung des Notars einverstanden. Der Notar beglaubigte die Unterschriften des Kaufvertrages und war hinsichtlich der Abwicklung als Treuhänder tätig. Bezüglich der Bürgschaftserklärung des Ehegatten, die durch Anbot und Annahme unmittelbar mit der Bank am 26. Juni 1975 zustande gekommen war, hatte jedoch der Notar gar nichts zu veranlassen.

Wenn nun der Ehegatte in seiner Vernehmung vor Gericht angab, diese Informationen beweisen gar nichts bzw in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987, daß dies die Stellung als Bürge mit sich gebracht habe, so ist zu entgegnen, daß diese Einflußnahme im Zusammenhalt mit anderen Indizien jedenfalls nicht gegen das Vorliegen einer Treuhandschaft sprechen. Charakteristisch für die Treuhand ist auch, daß der Treuhänder nach außen (im Verhältnis zu Dritten) immer nur allein auftritt. Der Treugeber will nach außen nicht in Erscheinung treten. Die Behauptung des Ehegatten (Belegstelle), bei Kreditverhandlungen persönlich nie anwesend gewesen zu sein, kann daher andere Indizien nicht entkräften.

IV.) UMSTÄNDE HINSICHTLICH DER VERÄUßERUNGEN DER LIEGENSCHAFT:

Wie auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 angegeben, wurde die Weitergabe an die Beschwerdeführerin mit Juli 1980 beabsichtigt. Zu dem Zeitpunkt also, zu dem die Tilgungsfreiheit des 7 Mio S Kredites ablief. Wie auch schon im Punkt I dargestellt, leistete der Vater im Zeitraum Jänner 1980 bis Oktober 1981 keine wesentliche Kreditabstattung aus eigenem Vermögen. Wirtschaftliche Verfügungsmacht über etwas zu haben, bedeutet aber, auch frei in der Wahl seines Käufers zu sein, zB ohne jegliche Bindung auf Grund einer finanziellen Machtstellung eines Dritten. Beim Verkauf der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin wurde ein Barkaufpreis von 11,043.073 S ausgewiesen. Eine Summe, von der die Beschwerdeführerin genau wußte, daß sie sie zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht aufbringen konnte (Belegstelle). Nach eigener Angabe verfügte sie damals nur über 5 Mio S aus dem kurz vorher erfolgten Verkauf von Gesellschaftsanteilen. Wenn man nun davon ausgeht, daß die Beschwerdeführerin nicht annahm, in angemessenem Zeitraum über einen weiteren Vermögenswert von

4,6 Mio S zu verfügen (in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 wurde nun die Finanzierung aufgliedert), muß die Beschwerdeführerin schon gleich bei Vertragsabschluß mit der Weitergabe eines Hälfteanteiles an der Liegenschaft an den Wahlonkel gerechnet haben (vgl auch die Aussage der Beschwerdeführerin zur Begründung der sofortigen Weiterveräußerung: 'Ich selbst hatte ja nur rund 5 Mio S aus dem Verkauf meiner Anteile an der C' (Belegstelle)), wobei auch wieder nicht - wie es dem Hälfteerwerb entsprochen hätte - dieser eine Gegenleistung von 6 Mio S erbrachte (eventuell durch Übernahme der Darlehen), sondern nur in Höhe von 4,6 Mio S, was den von beiden Seiten behaupteten Forderungen gegenüber dem Ehegatten entsprach und unter dem Verkehrswert von 6 Mio S lag.

Die Weitergabe der Liegenschaft erfolgte innerhalb einer Woche ab Kauf vom Vater. Der Wahlonkel gab am gleichen Tag die Liegenschaft an den Ehegatten weiter. Die Beschwerdeführerin setzte alle diese Kaufs- und Verkaufshandlungen auf Anregung des Ehegatten (Belegstelle). Volleigentümer einer Liegenschaft zu sein bedeutet jedoch auch die volle selbständige Verwertungsbefugnis zu haben, dh insbesondere freie Wahl des Käufers.

Der ausgewiesene Barkaufpreis von 11,043.073 S entspricht auch keinesfalls den Gegebenheiten. In Wahrheit liegt kein solcher Barkaufpreis vor, da der Kaufvertrag mit 30. Oktober 1981 datiert, der Hauptkredit jedoch erst am 19. November 1981 durch eine Zahlung von 4,557.040 S saldiert wurde. Richtigerweise hätte daher diese Kreditübernahme ebenso wie die des Kreditkontos ausgewiesen sein bzw zumindest dem Finanzamt offengelegt werden müssen, da es für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung sehr wohl ausschlaggebend sein kann, ob nur ein Barkaufpreis vorliegt oder eine Kreditübernahme (zB Bewertungsbeurteilung nach dem Bewertungsgesetz, sonstige Schlußfolgerungen). Dh dem FAG gegenüber hätte die Abgabenerklärung, die eindeutig eine Aufgliederung verlangt, in diesem Sinn ausgefüllt werden müssen, wie es der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht entspricht. Auch daraus kann in freier Beweiswürdigung der Schluß gezogen werden, daß der Kredit von 7 Mio S nicht nach außen aufscheinen sollte. Dies ist bedeutsam im Zusammenhang mit der Abhandlung in II, da jeder Kaufvertrag in der Vertragssammlung des Grundbuches abgelegt wird.

Die Käufe und Weiterveräußerungen des Jahres 1981 liegen auf engstem Raum zusammen. Sie sprechen in freier Beweiswürdigung zusammen mit dem übrigen Sachverhalt dafür, daß es nicht die in den Verträgen aufscheinenden Personen waren, die diese Verträge aushandelten, sondern daß eine dritte Person, die auf Grund ihrer finanziellen Machtposition das Sagen hatte, dabei Regie führte. Wobei auch die Tatsache, daß die Liegenschaft in Form eines Schenkungsvertrages vom Wahlonkel dem Ehegatten übertragen wurde, nicht dagegen spricht. Eine Treuhand (insbesondere Grundstücksbeschaffungsauftrag) in Form eines Schenkungsvertrages aufzulösen, entspricht der oft praktizierten Vorgangsweise in gleichgelagerten Fällen. Sie verhindert die Offenlegung des Treuhandvertrages. Der Treugeber scheint sodann nicht einmal der Abgabenbehörde gegenüber auf. Wenn ein Treuhandgeschäft zum Schein in die Form einer Schenkung gekleidet wird, dann stellt die Übergabe des "Schenkungs-gutes" nicht die Ausführung einer schenkungsweisen Zuwendung dar, sondern die Ausführung des durch den Schenkungsvertrag verdeckten Treuhandabkommens. Ein solcher Vertrag ist nicht schenkungssteuerpflichtig. Wenn der Wahlonkel beim Kauf von der Beschwerdeführerin, wie der Ehegatte behauptete (Belegstellen), mit einer Forderung gegen den Ehegatten aufgerechnet hätte, hätte er die Liegenschaft unmittelbar sofort an eben dieselbe Person, deren Forderung er gerade abgedeckt erhielt, weitergeschenkt. Denn es kann sich nur um eine Aufrechnungskonstruktion handeln, da der Wahlonkel ja nach allgemeiner Aussage kein Vermögen außer der Forderung gegen den Ehegatten hatte. Eine Barleistung, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 dargestellt, kann es daher nicht gewesen sein. Die dargestellte Saldierung kann daher nur aus dem Vermögen des Ehegatten vorgenommen worden sein (am 9. bzw 19. November 1981). Daß aufgerechnet wurde, ergibt sich auch eindeutig aus der Aussage des Ehegatten: 'Für mich war das ein geborgtes Geld, weil ich eine Schenkung zu diesem Zeitpunkt aus persönlichen Gründen, nämlich um nicht eine falsche Beziehung in unsere Bindung zu bekommen, nicht wollte. Zu einem späteren Zeitpunkt sind diese Gelder einerseits "zurückbezahlt" worden (Kauf- und Schenkungsvertrag vom 6. November 1981) bzw in Form der halben Liegenschaft rückgeschenkt worden' (Belegstelle).

Der Wahlonkel übertrug in seinem Testament, das er am 30. September 1980 errichtete, dem Ehegatten sämtliche Forderungen gegenüber dem Vater, obwohl der Vater nie Verbindlichkeiten gegen ihn hatte. Dies wurde vom Vater bestätigt (Belegstelle). Eine solche Verbindlichkeit ist in den Veranlagungsakten des Vaters auch nicht ausgewiesen. In den einzelnen Darstellungen wird immer nur behauptet, der Wahlonkel hätte Forderungen gegen den Ehegatten und habe testamentarisch dem Ehegatten gegenüber verzichtet (Belegstellen). Sollte gar keine Forderung des Wahlonkel gegenüber dem Ehegatten bestanden haben, weil der Wahlonkel vermögenslos war, wäre die Aufrechnungstheorie hinfällig. Sollte jedoch das eingesetzte Vermögen vom Wahlonkel stammen, war jedenfalls zu jeder Zeit nur der Ehegatte darüber Verfügungsberechtigt. Die Übertragung an den Wahlonkel kann auch deswegen nur den Zweck der Aufrechnung gehabt haben, da es ohne irgend einen Nachteil für den Wahlonkel geblieben wäre, wenn die Beschwerdeführerin sofort an den Ehegatten weiter übertragen hätte.

Es sei nochmals betont, daß beide Verträge vom 6. November 1981 stammen und der Wahlonkel daher niemals Verfügungsgewalt - außer dem Verkauf - über die Liegenschaft ausüben konnte. Für diesen Sachverhalt spricht auch die in der Vorhaltsbeantwortung verwendete Wortfolge 'Bereinigung der Verhältnisse'. Die zwischen dem Vater, der Beschwerdeführerin, dem Wahlonkel und dem Ehegatten

abgeschlossenen Verträge hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Die Abdeckung einer Forderung durch Hingabe eines Liegenschaftsanteiles an den Schuldner erscheine im Zusammenhang mit den drei zeitlich äußerst eng zusammenliegenden Erwerben unglaublich.

"In freier Beweiswürdigung kommt das Finanzamt daher zur Ansicht, daß die sich in den Verträgen zwischen dem Vater, der Beschwerdeführerin und dem Wahnlonkel darstellenden Übertragungen von Volleigentum Scheingeschäfte im Sinne des § 23 Abs 1 BAO sind, die grunderwerbsteuerrechtlich unbeachtlich sind und die die Übertragungen des Treuhandeigentums vom Vater an die Beschwerdeführerin und von der Beschwerdeführerin zur Hälfte an den Wahnlonkel verdecken. Zum Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987, die zeitliche kurze Aufeinanderfolge bedinge das 'Bereinigenwollen' der Verhältnisse, ist zu bemerken, daß 'Bereinigen' keinen Rechtsgrund darstellt, ja nicht einmal einen Begriff der Rechtsordnung. Kein Zustand schwebt im rechtsfreien Raum. Es müssen daher Verhältnisse bestanden haben, die es eben zu beurteilen gilt. Die bei der 'Bereinigung' verursachten Kosten an Gebühren stellen dabei kein Kriterium für die Finanzbehörde dar".

Was die Behauptung des Vaters betreffe, die Beschwerdeführerin und der Ehegatte hätten das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude zunächst prekaristisch benutzt und deswegen die Kreditzinsen und alle laufenden Aufwendungen getragen, so hätte sich der Vater auf Grund der Rechtsnatur eines Prekariums nicht darauf verlassen können, daß die vom Ehegatten getragenen Kosten (Zinsen, Betriebskosten, Versicherung) fortlaufend durch diesen getragen werden. "Auch die Fälligestellung des behaupteten Darlehens wäre immer im Raum gestanden. Daher sind auch aus dieser Sicht die Gesamtfinanzierungskosten zur Beurteilung, ob der Vater überhaupt wirtschaftlich in der Lage war, die Liegenschaft zu erwerben, heranzuziehen. Der Vater hatte demzufolge nie mit einem Widerruf seitens des Ehegatten gerechnet und auch selbst keinen solchen tätigen können.

Bittleihe ist auch nur dann anzunehmen, wenn der Gegenstand gegen nur geringes Entgelt überlassen wird. Die Liegenschaft wurde aber zumindest gegen Leistung der Betriebskosten, Zinsenzahlung, Versicherungskosten und Finanzierung des zweiten Kaufpreisteiles (davon zumindest gegen die Ersparnis für Kreditzinsen auf dem freien Kapitalmarkt) überlassen. Der Einwand, daß Zinsenzahlungen Gegenleistung für die prekaristische Überlassung sein können, geht auch deswegen fehl, da höchstens die Übernahme von die Abnützung abgeltenden Betriebskosten dem Wesen des Prekariums entspricht. Zinsenzahlungen sind Finanzierungsaufwand.

Finanzierungsaufwand fällt auch an, wenn eine Liegenschaft überhaupt nicht genutzt wird.

Ergänzend ist noch zu bemerken, daß das Prekarium kein finanzrechtlicher Begriff ist. Steuerrechtlich ist immer der wahre Verfügungsberechtigte zu ermitteln (vgl § 24 Abs 1 lit d BAO). Wenn nun in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Feber 1987 dem Ergebnis der im Jahr 1980 beim Vater stattgefundenen Betriebsprüfung gefolgt und behauptet wird, es wäre ein Bestandverhältnis vorgelegen, so ist dem folgendes zu entgegnen: Ein Bestandvertrag ist ein zweiseitig verbindlicher Konsensualvertrag. Die Leihe ist ein Realvertrag. Der Vermieter hat im Gegensatz zur Bittleihe nicht das Recht des jederzeitigen Widerrufs. Es gelten die Regeln des ABGB über den Mietvertrag und die Bestimmungen des Mietgesetzes. Leihe und Miete sind daher zwei ganz verschiedene Rechtsinstitute. Beide Vertragstypen müssen vom Willen beider Vertragsparteien getragen sein. Aus der Aussage des Vaters (Belegstelle) ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte in diese Richtung; vielmehr wird in Richtung Bittleihe argumentiert. Auch wurde kein schriftlicher Bestandvertrag abgeschlossen. Das Finanzamt, das nicht an Bescheide und Feststellungen anderer Finanzbehörden gebunden ist, kommt daher in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, daß kein Bestandvertrag vorgelegen ist.

V.) "SCHLUßFOLGERUNGEN:

"Aus all diesen Indizien zieht das Finanzamt in freier Beweiswürdigung den Schluß, daß die dem Ehegatten eingeräumten Rechte über die eines Bittleihers, Fruchtgenußberechtigten oder Bestandnehmers weit hinausgehen und ihm einem Eigentümer ähnliche Rechte eingeräumt wurden, die zwar an die Rechte eines grundbücherlichen Volleigentümers nicht heranreichen, aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 begründen. Zusammenfassend ist festzustellen, daß für dieses Ergebnis nicht die einzelnen Fakten für sich alleine gesehen den Ausschlag gaben, sondern in ihrem Zusammenhalt untereinander als Indizienkette.

Es liegt daher eine Grundstücksbeschaffungsvereinbarung vor, auf Grund derer der Vater das Grundstück als bloßer Treuhänder für den Ehegatten als Treugeber erwarb (Erwerbsvorgang durch den Ehegatten gemäß § 1 Abs 2 GrEStG 1955).

Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung.

Auch die Weiterübertragung des Treuhandeigentums kann demzufolge nur auf Weisung des Ehegatten erfolgt sein (vgl auch die Aussage der Beschwerdeführerin (Belegstelle): 'Diese beiden Kaufverträge und der Schenkungsvertrag stehen ja in engem zeitlichen Zusammenhang und wurde damals alles zwischen dem Notar, dem Wahnlonkel, meinem Ehegatten und mir ausgehandelt. Zum Letzteren gebe ich zur Verdeutlichung an, daß dies alles so zu tun, die Idee meines Gatten war; ich selbst habe ihm, wie immer vertraut und über seine Anregung hin die zur Durchführung dieser Verträge notwendigen Unterschriften geleistet. An der Festsetzung des Verkaufspreises in der Höhe von 5 Mio S war ich selbst nicht beteiligt,

sondern habe ich das Ergebnis der Besprechungen, die zwischen Dkfm N und meinem Gatten stattgefunden hat, zur Kenntnis genommen")."

Das Finanzamt traf sodann noch Feststellungen, unter welche Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 die einzelnen Liegenschaftsübertragungen zu subsumieren seien und wie hoch die jeweilige Bemessungsgrundlage sei.

Dieser an den Ehegatten gerichtete Bescheid vom 20. März 1987 wurde dem von der Beschwerdeführerin, dem Ehegatten und dem Wahlonkel bevollmächtigten Steuerberater zugestellt.

Innerhalb offener Frist ergriff der Ehegatte, vertreten durch den Steuerberater, das Rechtsmittel der Berufung. In der der Berufung in Erfüllung eines vom Finanzamt erteilten Mängelbehebungsauftrages nachgereichten Ergänzung scheint als Vertreter der nunmehr im verwaltungsgerichtlichen Verfahren von der Beschwerdeführerin bevollmächtigte Rechtsanwältin auf.

In der Ergänzung wendet der Ehegatte zunächst Verjährung des Besteuerungsrechtes ein. Dem Finanzamt seien spätestens mit der Einvernahme des Vaters am 24. September 1980 alle rechtserheblichen Tatsachen betreffend den Erwerb der Liegenschaft von Ingrid P bekannt gewesen. Die Verjährungsfrist ende daher mit Ablauf des Jahres 1985. Verfolgungshandlungen, die zum bekämpften Bescheid geführt hätten, seien vom Finanzamt aber erst im Lauf des Jahres 1986, sohin nach Ablauf der Verjährungsfrist gesetzt worden. Das Finanzamt könne sich im gegebenen Zusammenhang auch nicht auf § 208 Abs 2 BAO stützen, weil der gesamte Sachverhalt der Behörde in vollem Ausmaß bekannt gewesen sei. Der bekämpfte Bescheid enthalte keine ausreichende Begründung. Das Finanzamt nehme wohl an, zwischen ihm und dem Vater habe ein Treuhandverhältnis bestanden, lege aber nicht dar, durch welchen Rechtsakt ein solches begründet worden sei, und führe auch dessen Inhalt nicht aus. Nur bei bekanntem Vertragsinhalt könnte beurteilt werden, ob er Treugeber und der Vater Treuneher gewesen sei und ob er auf Grund eines solchen Rechtsverhältnisses die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft ausüben habe können und ausgeübt habe. Dies werde jedenfalls bestritten. Das Finanzamt gehe von einem Grundstücksbeschaffungsauftrag seinerseits an den Vater aus. Diese Feststellung widerspreche den vorliegenden Beweisunterlagen. Der Vater habe bereits am 27. August 1980 vor der Wirtschaftspolizei ausgesagt, er habe für die Beschwerdeführerin eine entsprechende Villa gesucht. Diese Aussage habe der Vater am 24. September 1980 vor dem Finanzamt wiederholt. In diesen Aussagen sei keine Andeutung enthalten, daß der Vater die Liegenschaft auf Grund eines Grundstücksbeschaffungsauftrages als Treuhänder beschaffen habe wollen. Überdies wäre der Vater sehr wohl in der Lage gewesen, den Kaufpreis für die Liegenschaft zu finanzieren, weil er einerseits über ein Nettoeinkommen von jährlich 1 Mio S verfügt habe, anderseits der Kredit von 7 Mio S bis zum 30. Juni 1980 tilgungsfrei gestellt gewesen sei und bis dahin die Möglichkeit bestanden hätte, namhafte Beträge anzusparen. Das Finanzamt begründe seine (des Ehegatten) treugeberische Funktion auch mit dem Hinweis, daß sich der Vater den Ankauf der Liegenschaft nicht leisten hätte können, lasse jedoch die im Zusammenhang damit sehr wesentliche Frage offen, ob er (der Ehegatte) sich diesen Ankauf hätte leisten können. Wenn das Finanzamt davon ausgehe, es liege ein Treuhandverhältnis vor, dann widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, anzunehmen, dieses liege nur zwischen ihm und dem Vater vor. Denn das angestrebte Endergebnis der Grundstückstransaktionen hätte nach Ansicht des Finanzamtes von Anfang an darin bestanden, daß die Liegenschaft je zur Hälfte ihm und der Beschwerdeführerin zufallen sollte. So gesehen wäre es einfacher gewesen, den Vater zu beauftragen, die Liegenschaft je zur Hälfte für ihn und die Beschwerdeführerin zu erwerben. Auch in dieser Hinsicht mangle der Begründung des bekämpften Bescheides jegliche Folgerichtigkeit. Die Feststellung, er hätte den Ankauf der Liegenschaft finanziert, sei unzutreffend. Das Finanzamt gehe selbst davon aus, daß der Vater aus eigenem 506.788 S aufgebracht habe. Ferner stehe fest, daß durch die Mithilfe des Wahlonkels ein Betrag von 4.950.000 S zur Verfügung gestanden sei, den der Vater nach dem Verkauf der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin nach Abrechnung mit einem Betrag von 4.443.929 S an ihn zurückgezahlt habe. Er habe seinerseits dem Wahlonkel zum Ausgleich seines Obligos 4.638.616 S refundiert. (Anmerkung: Der Ergänzung sind drei formlose Bestätigungen, sämtlich datiert mit 6. November 1981 beigeschlossen, in denen der Ehegatte bestätigt, vom Vater 4.443.929 S betreffend Ausgleich offene Verrechnung erhalten zu haben, der Wahlonkel bestätigt, vom Ehegatten 4.638.616 S betreffend Ausgleich offene Verrechnung erhalten zu haben und die Beschwerdeführerin bestätigt, vom Wahlonkel 4.600.000 S betreffend Kaufpreisabstattung Liegenschaftsanteilverkauf erhalten zu haben.) Da die Beschwerdeführerin anlässlich des Erwerbes der Liegenschaft am 30. Oktober 1981 dem Vater den vollen Kaufpreis, teils bar, teils durch Übernahme der Kreditbedienung bezahlt habe, sei der Vater seine Schulden los gewesen. Damit entfalle aber auch jegliche Diskussion, ob sich der Vater den Ankauf der in Frage stehenden Liegenschaft leisten habe können. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Slg Nr 5592/F sei ihm bekannt. Der Rechtssatz desselben lasse sich jedoch abgesehen davon, daß dieser erhebliche Zweifel wecke, auf den vorliegenden Fall nicht übertragen, weil einerseits die vom Finanzamt angenommene Treuhandtschaft nicht zwischen Ehegatten abgewickelt worden sei, anderseits eine solche Annahme voraussetze, daß der Erwerb auch im Auftrag des anderen Ehegatten erfolge, was für den Streitfall nicht zutrefte und vom Finanzamt nicht bewiesen worden sei. Das Finanzamt sei durch mittelbare Beweisführung (Indizienbeweis) zum Schluß gelangt, er habe die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft bereits am 16. Juli 1975 erlangt. Dieser Schluß sei aber nicht die einzig logische Möglichkeit, die in Betracht komme. Selbst wenn er den Liegenschafts Kauf

zur Gänze finanziert hätte, was bestritten werde, könne aus einem solchen Umstand nicht zwingend der Schluß gezogen werden, daß er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erhalten hätte. Der Vater habe betont, er habe die Liegenschaft für die Familie seiner Tochter erwerben wollen. Zu dieser Familie gehörten die Beschwerdeführerin sowie neben ihm die gemeinsamen Töchter und in weiterem Umfang auch seine Mutter. Es wäre daher, betrachte man die Finanzierungsmodalitäten, auch der Schluß zulässig, daß die Beschwerdeführerin, seine Töchter und sogar seine Mutter Treugeber des Vaters geworden seien. Was die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft betreffe, werde darauf hingewiesen, daß diese vom Wohnsitzfinanzamt dem Vater zugerechnet worden sei. Das Finanzamt sei an die Zurechnung des Wohnsitzfinanzamtes auch in gebührenrechtlicher Hinsicht gebunden. Aus dem Umstand, daß der nicht verbrauchte, zur Finanzierung des ersten Kaufpreisteiles aufgenommene Barkredit an ihn zur Auszahlung gelangt sei, könne keineswegs der Schluß gezogen werden, er sei Treugeber des Vaters gewesen. Der an ihn überwiesene Betrag habe zur Renovierung des Gebäudes (Zahlungen an Professionisten) gedient und stelle daher einen Teil der Anschaffungskosten der Liegenschaft durch den Vater dar. Von einer Weisungsgebundenheit des Vaters als nomineller Kreditnehmer könne daher keine Rede sein. Wie festgestellt worden sei, habe der Vater für den Erwerb der Liegenschaft einen Betrag von 500.000 S aus eigenen Mitteln aufgewendet. Diese Tatsache spreche gegen den Bestand einer Treuhandschaft, weil es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ausgeschlossen sei, daß der Treuhänder Aufwendungen für den Treugeber tätige. Die Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 setze voraus, daß dem Dritten (im vorliegenden Fall ihm) vom Eigentümer eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt werde. Eine solche zeige das Finanzamt nicht auf, geschweige denn, daß eine solche bewiesen werde. Er habe keine Möglichkeit gehabt, die Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten, ja nicht einmal das Recht, sie zu verpfänden und damit für eigene Zwecke in Anspruch zu nehmen. Eine ihm zustehende Alleinverfügungsberechtigung habe das Finanzamt nicht aufgezeigt. Zweck des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei es, Grundstücksumsätze zu erfassen, die zwar nicht den Voraussetzungen des § 1 Abs 1 Z 1 leg cit entsprächen, aber doch in Bezug auf die Herrschaft über eine Liegenschaft so nahe kämen, daß für den Dritten die Möglichkeit eröffnet werde, die Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten. Bei § 1 Abs 2 GrEStG 1955 handle es sich um einen Ersatztatbestand, unter dem solche Erwerbsvorgänge zu erfassen seien, in denen der Dritte im großen und ganzen alle jene Rechte über eine Liegenschaft erlange, die ein Eigentümer besitze, ohne jedoch formell Eigentümer zu sein. Es reiche aber für die Anwendung der in Rede stehenden Bestimmung nicht aus, daß schon eine Stellung zwischen den Rechten eines Eigentümers und denen eines Fruchtnießers die Annahme einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht rechtfertige. Nicht das eine oder das andere Recht mache die wirtschaftliche Verfügungsmacht aus, sondern nur eine "Fasteigentümerstellung" führe zur Anwendung der in Rede stehenden Bestimmung. Er habe keinerlei derartige Rechte gehabt. Vielmehr sei ihm nur die Verpflichtung auferlegt worden, für das eingeräumte Benützungsrecht (und nur für dieses) an den Vater einen monatlichen Betrag von 40.000 S zu bezahlen und diesem auch die Betriebskosten zu ersetzen. Die Annahme des Finanzamtes, es hätten neben den bekannten Sicherheiten noch andere Sicherheiten für die von der Bank gewährten Darlehen bestehen müssen, sei durch nichts bewiesen und gehöre in das Reich der Spekulation. Das Finanzamt bestreite, daß er unter Mithilfe des Wahlonkels dem Vater für den Ankauf der Liegenschaft ein Darlehen zur Verfügung gestellt habe. Die vom Finanzamt geforderte Schriftform sei bei der Hingabe eines Darlehens jedoch nicht erforderlich. Die Zinsenlosigkeit des Darlehens spreche auch nicht für den Standpunkt des Finanzamtes. Vielmehr sei es bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen eher üblich, keine Zinsen zu verlangen. Abgesehen davon habe er ohnedies gegenüber der Bank den Zinsendienst für den Vater übernommen. Die Annahme des Finanzamtes, die Liegenschaftstransaktionen stellten eine vorweggenommene Erbschaft oder eine Schenkung dar, sei genauso wenig bewiesen wie die anderen Feststellungen in Bezug auf die Treuhandschaft. Er gehöre weder zum Kreis der gesetzlichen Erben nach dem Vater noch wäre er Testamentserbe. Das Finanzamt behaupte, der Wahlonkel wäre vermögenslos gewesen. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Zum Beweis dafür, daß der Wahlonkel sehr wohl vermögend gewesen sei, werde die Einvernahme von Hans S und Inge O beantragt. Er habe dem Vater 4.950.000 S zur teilweisen Begleichung der aufgenommenen Kredite zur Verfügung gestellt. Ob diese Mittel aus seinem Vermögen oder aus dem anderer Personen stammten, sei belanglos. Das Finanzamt leite aus dem Umstand, daß die Bank auf die ihr bereits eingeräumte grundbücherliche Sicherstellung verzichtet habe, ab, neben den bekannten Sicherheiten müßten noch andere bestanden haben, die nicht vom Vater gekommen seien, sondern von einer dritten Person, die bestimmenden Einfluß sowohl gegenüber der Bank als auch gegenüber dem Vater gehabt haben müßte. Das Finanzamt schließe somit, daß er offenbar diese besonderen Sicherheiten geboten und daher die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft ausgeübt hätte. Auch in diesem Belang operiere die Behörde mit Vermutungen, ohne Beweise dafür zu liefern. Sie konkretisiere den Sachverhalt nicht und belaste den bekämpften Bescheid auch in diesem Zusammenhang mit Verfahrensmängeln. Der Ansicht des Finanzamtes, die Kredithöhe hätte den finanziellen Rahmen des Vaters gesprengt, was nicht nach außen hin in Erscheinung treten sollte, woraus die Nichteinverleibung des Pfandrechtes der Bank begründet werde, müsse entgegengehalten werden, daß es nicht Sache der Abgabenbehörde sei, sich den Kopf darüber zu zerbrechen, weswegen die Bank ihre Forderung nicht verbüchert habe. Die Feststellung, er hätte der Bank besondere zusätzliche, der Abgabenbehörde nicht bekannte Sicherheiten geboten, sei unbewiesen. Überdies hätte ihn die

Verbücherung des Kredites in der Öffentlichkeit nicht belastet, weil er nicht Kreditnehmer gewesen sei. Die Nichteintragung des Kredites stelle eine Willensentscheidung des Vaters dar, der die Bank zugestimmt habe und sei in der damit verbundenen Kostenersparnis begründet. Als Bürge und Zahler sei es selbstverständlich, daß er laufend von den Vertrags- und Kreditverhandlungen in Kenntnis gesetzt worden sei. Er habe aber niemals selbständig mit der Bank verhandelt. Da der Vater die Liegenschaft für die Familie der Beschwerdeführerin erworben habe, sei es selbstverständlich, daß er sich seines Rates bedient habe. Daraus könne aber noch nicht auf das Vorliegen einer Treuhandenschaft geschlossen werden. Der Vater habe allein und ohne jede Bindung die Verfügungsgewalt über die Liegenschaft ausgeübt. Der Kaufvertrag vom 30. Oktober 1981 zwischen dem Vater als Veräußerer und der Beschwerdeführerin als Erwerberin sei ohne Rücksicht darauf zustande gekommen, ob die Beschwerdeführerin den mit dem Vater vereinbarten Kaufpreis von 12 Mio S bezahlen würde können. Dieser Kaufvertrag sei jedenfalls ordnungsgemäß zwischen der Beschwerdeführerin und dem Vater abgewickelt worden. Die Beschwerdeführerin habe niemals ausgesagt, sie hätte von ihm die Weisung erhalten, die Liegenschaft käuflich zu erwerben. Die Beschwerdeführerin habe ausgesagt, sie habe den Kauf auf seine Anregung hin getätigt (Belegstelle). "Anregen" bedeute aber nicht "auftragen", sodaß das Finanzamt auch aus der Aussage der Beschwerdeführerin nicht folgern habe können, er sei Treugeber gewesen. Die Aussage des Finanzamtes, die schenkungsweise Übertragung der Hälfte an der Liegenschaft spreche nicht gegen die Annahme der Treuhandenschaft, weil Treuhandschaften nicht selten in der Form von Schenkungen aufgelöst würden, entbehre infolge ihres allgemeinen Charakters jeglichen Aussagewertes für den vorliegenden Fall. Das Finanzamt gehe von der Feststellung aus, die Kaufverträge zwischen dem Vater und der Beschwerdeführerin sowie zwischen der Beschwerdeführerin und dem Wahlonkel seien Scheingeschäfte gewesen, weswegen diese für die grunderwerbsteuerliche Betrachtung zufolge § 23 BAO unbeachtlich seien. Diese Rechtsakte hätten vielmehr nur das Treuhandverhältnis verdecken sollen. So gesehen hätte es weder für den Kaufvertrag zwischen dem Vater und der Beschwerdeführerin noch für den Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem Wahlonkel Grunderwerbsteuer festsetzen dürfen. Denn beide Personen wären nach der Annahme des Finanzamtes nur Treuhänder geworden. Der Treuhänder erwerbe aber für den Treugeber Eigentum. Er selbst hätte aber nach den von ihm bestrittenen Annahmen des Finanzamtes bereits durch den Kaufvertrag zwischen Ingrid P und dem Vater Treuhandeigentum erworben, welches er sohin nicht noch ein zweites Mal erwerben habe können und das er nach eben denselben Feststellungen in der Folge auch nicht verloren hätte. Die Übertragung von Treuhandeigentum durch den Treugeber von einem Treuhänder an einen anderen Treuhänder bilde im übrigen keinen steuerpflichtigen Tatbestand im Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes. Es sei im vorliegenden Fall irrelevant, ob er die Liegenschaft als Prekarist oder Mieter benützt habe. Entscheidend sei, daß für die Nutzung derselben monatlich 40.000 S an den Vater bezahlt worden seien, woraus sich nur ergebe, daß kein Treuhandverhältnis vorgelegen sei. Ansonsten wäre es unverständlich, daß er an sich eine Leistung erbracht hätte. Das Finanzamt stelle letztlich fest, die Übertragung des Treuhandeigentums vom Vater an die Beschwerdeführerin und von dieser an den Wahlonkel (hinsichtlich einer Liegenschaftshälfte) sei auf seine Weisung erfolgt, wobei es sich auf die Aussage der Beschwerdeführerin, daß "dies alles zu tun, die Idee meines Gatten war; ich selbst habe ihm, wie immer, vertraut und über seine Anregung hin die zur Durchführung dieser Verträge notwendigen Unterschriften geleistet," stütze. Daraus könne aber keineswegs der Schluß gezogen werden, er wäre Treuhänder gewesen, weil aus dieser Aussage deutlich hervorgehe, daß die Beschwerdeführerin nicht seiner Weisung gefolgt sei, sondern daß all diese Transaktionen seine Idee gewesen wären, der sie gefolgt sei, weil sie ihm vertraut habe. Mit dem Erwerbsvorgang vom 16. Juli 1975, den das Finanzamt zum Anlaß der bekämpften Abgabenanforderung nehme, habe somit kein Treuhänder das Eigentum an der Liegenschaft auf einen Dritten übertragen und kein Treugeber die Verfügungsmacht auf einen Treuhänder dergestalt übertragen, daß ein Treuhänder das volle Eigentum an einer Liegenschaft erhalten hätte. Den vom Finanzamt gezogenen Schlußfolgerungen fehlten jegliche Prämissen. Im übrigen sei auch das Verfahren mangelhaft geblieben, weil sich das Finanzamt vorwiegend auf Vermutungen stütze, für die es keine Beweise gebe.

Die belangte Behörde vernahm den Zeugen Hans S zum Beweis darüber, ob der Wahlonkel vermögend gewesen sei. Vom bereits erwähnten Rechtsanwalt wurde der belangten Behörde eine von einem anderen Rechtsanwalt aufgenommene Aktennotiz mit der als Zeugin geführten Inge O vorgelegt. Der Ehegatte verzichtete unter einem auf die zeugenschaftliche Einnahme der Inge O.

Die belangte Behörde teilte dem Ehegatten und der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 2. März 1988 mit, sie sehe es - aus der Begründung, die das Finanzamt zu dem an den Ehegatten ergangenen Bescheid vom 20. März 1987 gegeben habe, - als erwiesen an, daß der Vater die Liegenschaft nur als Treuhänder erworben habe. Allerdings sei - den Einwendungen in der Berufung des Ehegatten folgend - davon auszugehen, daß Treugeber sowohl der Ehegatte als auch die Beschwerdeführerin gewesen seien, weil letzten Endes die Liegenschaft je zur Hälfte diesen Personen zukommen sollte und dies auch so geschehen sei. Dem stehe auch die Einkommens- und Vermögenslage der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft nicht entgegen, weil selbst vermögens- und einkommenslose Ehegattinnen jederzeit als Treugeber bei Liegenschaftskäufen eintreten könnten, wenn Ehegatten die Liegenschaftskäufe finanzierten. Sowohl der Vater, als auch die Beschwerdeführerin und der Ehegatte seien an den Verkaufsverhandlungen mit Ingrid P beteiligt gewesen. Darüber hinaus sei der Betrag von 1 Mio S, der

vom Vater der Beschwerdeführerin im Jahr 1974 übergeben worden sei, noch vor Ende des Jahres 1976 für die Liegenschaft verwendet worden, was als Indiz dafür gewertet werden könne, daß die Beschwerdeführerin am erworbenen Haus vor dem Jahr 1981 beteiligt gewesen sei. Die Einkommenslage des Ehegatten und des Vaters stelle sich folgendermaßen dar:

Ehegatte	1973	531.798 S
	1974	716.604 S
	1975	1,667.591 S
	1976	915.118 S
	1977	3,027.137 S
	1979	2,616.563 S
	1980	14,448.677 S
Vater	1976	684.000 S
	1977	698.000 S
	1978	736.000 S
	1979	748.000 S
	1980	772.000 S
	1981	782.000 S

Das vom Finanzamt angenommene Nettoeinkommen des Vaters von 1 Mio S sei somit nicht gegeben. Schließlich werde noch darauf hingewiesen, daß das Landesgericht für Strafsachen Wien der vom Ehegatten aufgestellten Behauptung, bestimmte Wertpapiere gehörten dem Wahlonkel, nicht gefolgt sei und festgestellt habe, diese Wertpapiere seien der Familie des Ehegatten zuzurechnen.

Die belangte Behörde teilte die beabsichtigte Erledigung der Berufungen betreffend die Transaktionen hinsichtlich der Liegenschaft mit, wobei sie bezüglich des Erwerbes vom 16. Juli 1975 ausführte, durch diesen hätten der Ehegatte und die Beschwerdeführerin je zur Hälfte die wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben. Die Bemessungsgrundlage betrage jeweils 5,457.032 S.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 25. März 1988 hielten der Ehegatte und die Beschwerdeführerin, vertreten durch den bereits erwähnten Rechtsanwalt, nach wie vor an ihrer Rechtsansicht fest und führten darüber hinaus aus, selbst wenn die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht unterstellt werden könnte, wäre es abwegig, von einer Gesamtbemessungsgrundlage von 10,914.064 S auszugehen und die Grunderwerbsteuer sodann von je der Hälfte gleichteilig festzusetzen. Die belangte Behörde stütze sich hiebei auf die Berechnung des Finanzamtes, das die Bemessungsgrundlage unter Einbeziehung des vom Vater bezahlten Kaufpreises (10 Mio S), der hierfür bezahlten Grunderwerbsteuer (800.000 S), der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung (100.000 S), der Schätzkosten (13.500 S) sowie der Notarskosten (565 S) ermittelt habe. Es könne keine Rede davon sei, daß die Kosten gleichteilig vom Ehegatten und der Beschwerdeführerin getragen worden seien. Die Grunderwerbsteuer bilde auch keinen Teil der Bemessungsgrundlage. Gegenleistung sei auch in den Fällen des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 jene Leistung, die dem einzelnen Auftraggeber aus der Ausführung des Auftrages erwachse. Nun könne aber die Gegenleistung nicht aus der Summierung der Aufwendungen, die dem Vater erwachsen seien, abgeleitet werden, zumal der Ehegatte dem Vater einen Teil der Aufwendungen dadurch abgegolten habe, daß er für die Benützung des Hauses ein Entgelt bezahlt habe. Mangels Feststellung einer Gegenleistung für den vom Finanzamt angenommenen Treuhanderwerb dürfe die Grunderwerbsteuer nur jeweils vom halben Einheitswert der Liegenschaft festgesetzt werden. Wenn die belangte Behörde die Ansicht vertrete, sie hätten bereits am 16. Juli 1975 die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erworben, dann wären alle weiteren Rechtsgeschäfte für die Erhebung von Abgaben bedeutungslose Scheingeschäfte gewesen, weil es widersinnig gewesen wäre, Umwege zu beschreiten, die mit einer unnötigen Steuerbelastung verbunden gewesen seien. Ein solches Verhalten widerspreche jedweder Erfahrung des täglichen Lebens.

Der Ehegatte und die Beschwerdeführerin erklärten im Hinblick auf das tatsächliche Ergebnis (schließlicher Erwerb der Liegenschaft durch sie), daß die von der belangten Behörde ins Auge gefaßte Lösung bei Wegfall weiterer Besteuerungsvorgänge nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Gesetzen der Logik gegenüber dem Rechtsstandpunkt, den das Finanzamt vertreten habe, den Vorzug verdiene.

Mit Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 13. April 1988 änderte die belangte Behörde den gegenüber dem Ehegatten ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. März 1987 im Sinn der Ausführungen in ihrem Vorhalt ab, wobei sie sich im wesentlichen der Rechtsansicht des Finanzamtes anschloß und darüber hinaus folgendes ausführte:

Das Recht, Grunderwerbsteuer festzusetzen sei nicht verjährt. Erst die Kenntnis der Kreditkontenentwicklung, des Schriftverkehrs, der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfungen, der Aussagen vor Gericht, der Veranlagungsakten der an den Liegenschaftstransaktionen Beteiligten und der im Jahr 1981 begründeten Umstände der Weiterveräußerung der Liegenschaft hätten im Zusammenhalt mit den Aussagen des Vaters vom 24. September 1980 ein vollständiges Bild aller Sachverhaltselemente ergeben. Bis dahin sei nur unvollständig offengelegt worden, weswegen die Bestimmung des § 208 Abs 2 BAO anwendbar sei. Der Lauf der Verjährungsfrist für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer werde erst dann in Gang gesetzt, wenn der

zuständigen Abgabenbehörde durch entsprechende Meldungen, Erklärungen usw durch den oder die hiezu Verpflichteten ALLE den steuerpflichtigen Tatbestand bildende Umstände und Verhältnisse bekannt geworden seien. Die zuständige Abgabenbehörde müsse also vom steuerpflichtigen Erwerbsvorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt haben, daß ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden könne und demgemäß eine sachgerechte Abgabenfestsetzung objektiv möglich sei.

Aus der umfangreichen Begründung des dort angefochtenen Bescheides sei erkennbar, auf Grund welcher Tatsachen das Finanzamt zum Schluß gelangt sei, es liege ein Treuhandverhältnis vor. Die vom Ehegatten geforderte darüber hinausgehende Darstellung des Inhaltes des abgeschlossenen Treuhandvertrages sei für die Frage der Grunderwerbsteuerpflicht nicht entscheidend und stelle keinen Begründungsmangel dar.

Im Hinblick auf das letztlich vorliegende gleichteilige Eigentum des Ehegatten und der Beschwerdeführerin an der Liegenschaft sei es richtig, daß es einfacher gewesen wäre, den Vater zu beauftragen, die Liegenschaft je zur Hälfte für den Ehegatten und die Beschwerdeführerin zu erwerben. Es werde daher im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes davon ausgegangen, daß der Vater die Liegenschaft als Treuhänder zu gleichen Teilen für den Ehegatten und die Beschwerdeführerin erworben habe. Dieser Ansicht stehe die Einkommens- und Vermögenslage der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft nicht entgegen, weil selbst vermögens- und einkommenslose Ehegattinnen jederzeit als Treugeber bei Liegenschaftskäufen auftreten könnten, wenn andere Personen (zB Ehegatten) die Liegenschaftskäufe finanzierten. Auch aus den vom Finanzamt zitierten wiederholten Aussagen des Vaters gehe hervor, daß die Liegenschaft für die Familie der Beschwerdeführerin bestimmt gewesen sei. In Übereinstimmung hiezu habe Ingrid P ausgesagt, der Vater, der Ehegatte und die Beschwerdeführerin seien an den Kaufverhandlungen beteiligt gewesen. Darüber hinaus sei nach den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen der der Beschwerdeführerin von ihrem Vater in Form eines Sparbuches geschenkte Betrag von 1 Mio S noch vor Ende des Jahres 1976 für die Liegenschaft verwendet worden (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 25. September 1991, Zl 88/16/0231), was ebenfalls ein Indiz dafür sei, daß die Beschwerdeführerin an der Liegenschaft bereits vor dem Jahr 1981 beteiligt gewesen sei. Daß sich der Ehegatte den Kauf der Liegenschaft leisten habe können, ergebe sich auch aus der Entwicklung seiner Einkommenslage seit dem Jahr 1973. Der Vater wäre aber eher nicht in der Lage gewesen, den Erwerb der Liegenschaft zu finanzieren (vgl die im Vorhalt der belangten Behörde aufgezeigten Einkommensverhältnisse des Ehegatten und des Vaters).

Was die Finanzierung des zweiten Kaufpreisteiles von 5 Mio S betreffe, reiche es, darauf hinzuweisen, daß dem Vater 4.950.000 S nicht vom Wahlonkel, sondern vom Ehegatten, der über den gesamten Betrag verfügbungsberechtigt gewesen sei, überlassen worden seien. Wenn in der Berufung ausgeführt werde, daß der Vater durch die Weitergabe der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin und an den Wahlonkel seine Schuld los gewesen sei, und somit jegliche Diskussion, ob sich der Vater die Liegenschaft leisten habe können, weg falle, so folge daraus zwingend, daß der Vater diese Liegenschaft nur durch eine von vornherein so geplante Absicht erwerben habe können und diese Absicht durch die Erlangung des jeweiligen Hälfteigentums durch den Ehegatten und die Beschwerdeführerin erfüllt worden sei. Wenn eine Liegenschaft zu fast 100 % fremdfinanziert werde, und zwar zum Großteil durch eine Person, die sie zur Gänze bewohne, und noch die in der Bescheidbegründung aufgezeigten Indizien hinzukämen, so sei dies eine Tatsache, die zwingend dafür spreche, daß der formale Eigentümer nicht über die Volleigentümerschaft verfügt habe. Wie sich aus dem Geldfluß ergebe, habe der Wahlonkel für den Erwerb der Hälfte an der Liegenschaft keine zusätzlichen Mittel aufgewendet. Vielmehr sei der Ehegatte stets über alle geflossenen Geldbeträge verfügbungsberechtigt gewesen. Der Wahlonkel habe den Liegenschaftsanteil nur eine gedankliche Sekunde innegehabt. Der Erwerb des Liegenschaftsanteiles durch den Wahlonkel und die Schenkung desselben an den Ehegatten habe nur den Sinn gehabt, die Forderung des Wahlonkels zum Wegfall zu bringen.

Es könne keine Rede davon sein, daß der Vater bei der Besicherung der von der Bank gewährten Kredite und den vom Ehegatten übernommenen Zahlungen frei und ohne Bindung über die Liegenschaft verfügen hätte können. Aus welchen Motiven der Ehegatte den gewählten Weg beschritten habe, sei nicht Gegenstand der Beweisführung. Es müsse bloß bewiesen werden, daß ein Treuhandverhältnis vorgelegen sei.

Der für die Renovierung des Gebäudes aus dem Kreditkonto des Vaters an den Ehegatten überwiesene Betrag sei ohne Rechtsgrund geleistet worden. Bei der Behauptung, es habe sich hiebei um Zahlungen an Professionisten gehandelt, bleibe unerfindlich, weswegen dieser Betrag zunächst dem angeblichen Mieter überwiesen worden sei. Es sei zutreffend, daß der Vater einen Betrag von 506.788 S für den Erwerb der Liegenschaft aufgewendet habe. Dieser Betrag sei jedoch im Verhältnis zum Gesamtaufwand von 10 Mio S geringfügig und ihm letztlich von der Beschwerdeführerin ersetzt worden.

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.

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 ließen, weil andernfalls der (legalen) Steuerumgehung zu weiter Raum

gegeben würde. Das Gesetz gehe also bewußt von der Forderung einer Fasteigentümerstellung ab und stelle diesen Tatbestand neben den Grundstücksumsatz im Sinn des § 1 Abs 1 GrEStG 1955. § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei nur insofern Ersatztatbestand, als er nur vorliegen könne, wenn nicht bereits der Haupttatbestand nach § 1 Abs 1 leg cit erfüllt sei.

§ 1 Abs 2 GrEStG 1955 werde jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, daß schon bei Verschaffung der Verwertungsmöglichkeit die spätere Übereignung der Liegenschaft geplant sei.

Nach § 64 Abs 1 BAO und § 7 Abs 1 AVOG sei für die Erhebung der Grunderwerbsteuer das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zuständig, in dessen Bereich das Grundstück liege. Ob und in welchem Umfang ein Vorgang grunderwerbsteuerpflichtig sei, habe daher nur das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zu beurteilen. Es gebe keine gesetzliche Regelung, daß die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung Vorfrage für die Grunderwerbsteuer wäre.

Mit der in der Begründung des Finanzamtes genannten "dritten Person", die weitere (andere) Sicherheiten geboten habe, habe das Finanzamt offenbar nur rhetorisch abstrakt den Ehegatten umschrieben. Das Finanzamt habe nie angenommen, neben den bekannten Sicherheiten seien noch andere Sicherheiten für die von der Bank gewährten Kredite vorhanden gewesen.

Es sei zutreffend, daß Darlehensverträge Realkontrakte seien und nicht der Schriftform bedürften, doch sei nicht zu übersehen, daß nicht nur kein Schriftsatz über das Darlehen von 4,950.000 S vorliege, sondern diese Forderung auch nicht in die Vermögensteuererklärung aufgenommen worden sei.

Das Finanzamt habe nie behauptet, die Liegenschaftstransaktionen stellten eine vorweggenommene Erbschaft oder Schenkung dar. Es habe nur die Meinung vertreten, es liege keine vorweggenommene Erbschaft oder Schenkung vor, sondern die Auflösung eines Treuhandverhältnisses.

Es sei für das Grunderwerbsteuerverfahren bedeutungslos, ob der Wahlonkel überhaupt in der Lage gewesen wäre, einen Betrag zur Verfügung zu stellen. Ausschlaggebend sei nur, daß der Ehegatte über Geldmittel von rund 5 Mio S verfügbungsberechtigt gewesen sei. Dies müsse als unbestritten gelten, weil der Ehegatte selbst behauptet habe, dem Vater für den zweiten Kaufpreisteil 4,950.000 S als Darlehen hingegeben zu haben. Der Zeuge Hans S habe keine konkreten Aussagen über die Vermögenslage des Wahlonkels machen können. Inge O habe nur unbestimmte Aussagen gemacht. Beweis dafür, daß der Wahlonkel vermögend gewesen sei, sei somit nicht erbracht worden.

Da der Vater bestritten habe, Schuldner des Wahlonkels gewesen zu sein, der Ehegatte aber behauptete, dem Vater ein Darlehen hingegeben zu haben, das ihm vom Wahlonkel zur Verfügung gestellt worden sei, stehe fest, daß der Ehegatte über den gesamt hingegebenen Betrag von 4,950.000 S verfügbungsberechtigt gewesen sei.

Es sei nicht ausschließlich Angelegenheit der Bank gewesen, das Pfandrecht nicht in das Grundbuch eintragen zu lassen. Vielmehr sei der Vater zunächst an die Bank mit der Bitte herangetreten, die Verbücherung hinausschieben zu dürfen. Die Bank sei dazu und zu allen anderen Änderungswünschen (ua die endgültige Nichtverbücherung des Pfandrechtes) nur gegen Verpfändung der Risikoversicherung (richtig wohl: Lebensversicherung) des Ehegatten bereit gewesen. Ansonsten hätte der Vater die Pfandrechteinverleibung nicht verhindern können.

Das Finanzamt habe nie behauptet, daß der Ehegatte die Verhandlungen mit der Bank zum Teil selbst geführt habe. Auch wenn die Beschwerdeführerin auf "Anregung" des Ehegatten mit Kaufvertrag vom 30. Oktober 1981 die Liegenschaft formal erworben habe, müßte sie jedoch nicht nur vom zeitlich kurzen Ablauf her gesehen, sondern vor allem aus finanziellen Gründen bei Vertragsabschluß mit der Weitergabe der Hälfte an der Liegenschaft an den Wahlonkel gerechnet haben, der seinerseits am selben Tag diesen Anteil an den Ehegatten weitergegeben habe. Dies sei die einzig zwingende Folge, weil der Wahlonkel - nach Angaben des Ehegatten - das Geld zur Anschaffung der Liegenschaft dem Ehegatten zur Verfügung gestellt habe. Damit schließe sich der Kreis wieder in der Person des über den Betrag von 4,950.000 S verfügbungsberechtigt gewesenen Ehegatten. Die Anregung des Ehegatten könne nur den Sinn gehabt haben, ihn selbst zum vollen Hälfteigentümer werden zu lassen. Die Auflösung eines Treuhandverhältnisses könne auch in Form eines Schenkungsvertrages gekleidet werden und spreche dies nicht gegen den vom Finanzamt gezogenen Schluß.

Der Vater habe in seiner Vernehmung am 24. September 1980 angegeben, hinsichtlich der Nutzung der Liegenschaft liege ein Prekarium vor, während der Ehegatte stets von einem Mietverhältnis spreche. Im Hinblick auf die Beweiswürdigung sei es bemerkenswert, daß bezüglich einer behaupteten Vereinbarung zwischen zwei Personen widersprüchliche Angaben über die Rechtsnatur eines Rechtsverhältnisses vorlägen.

§ 11 Abs 4 GrEStG 1955 beziehe sich nicht auf die vom Treugeber dem Treuhänder zu ersetzende Grunderwerbsteuer, welche für den vom Treuhänder mit einem Dritten abgeschlossenen Erwerbsvorgang angefallen sei. Die vom Finanzamt festgestellte Bemessungsgrundlage betrage unter der Annahme, daß der Ehegatte alleiniger Treugeber des Vaters gewesen sei, 10,914.065 S. Es werde nunmehr eine Treugeberschaft des Ehegatten bloß zur Hälfte angenommen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung erscheine es im Hinblick auf die zwischen dem Ehegatten und der Beschwerdeführerin nicht mehr genau feststellbaren finanziellen Transaktionen als wahrscheinlichster Sachverhalt, daß der Ehegatte die halben Kosten für die Beschwerdeführerin vorläufig getragen habe. Durch die Halbierung der Bemessungsgrundlage könne sich der

Ehegatte jedenfalls in seinen Rechten nicht als verletzt erachten. Desgleich sei es unbeachtlich, ob Leistungen teilweise oder zur Gänze im Rahmen eines vorgegebenen Benützungsentgeltes oder auf andere Weise erbracht worden seien. Die Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Gegenleistung vorliege, sei ausschließlich nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes zu beurteilen. Der vom Ehegatten geforderten Heranziehung des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage könne nicht entsprochen werden, weil die Gegenleistung ermittelbar gewesen sei.

Der an den Ehegatten gerichtete Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 13. April 1988 wurde von dem von der Beschwerdeführerin, dem Ehegatten und dem Wahlonkel bevollmächtigten Steuerberater persönlich übernommen.

Der Rechtsansicht der belangten Behörde entsprechend setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 26. April 1988, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 5.457.032 S Grunderwerbsteuer fest, wobei es zur Begründung auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 2. März 1988 verwies.

Dieser Bescheid wurde ebenfalls dem bereits mehrfach erwähnten Steuerberater zugestellt.

Gegen diesen Bescheid ergriff die Beschwerdeführerin, vertreten durch den Steuerberater, das Rechtsmittel der Berufung, wobei sie sich darauf beschränkte, auf ihre Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 1987 und auf Anbringen betreffend andere Berufungsverfahren, denen die bereits dargestellten Liegenschaftstransaktionen zugrunde lagen, zu verweisen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid (Berufungsentscheidung) wies die belangte Behörde die Berufung ab. Wenn das Finanzamt aus näher bezogenen und den im Vorhalt der belangten Behörde vom 2. März 1987 angeführten Gründen zur Ansicht gelangt sei, daß der Vater bei seinem Liegenschaftsverkauf im Jahr 1975 Treuhänder zu gleichen Teilen für die Beschwerdeführerin und den Ehegatten gewesen sei und die Beschwerdeführerin bereits im Jahre 1975 durch diesen Kauf die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaftshälfte erworben habe, so sei dies zutreffend. Eine Verjährung des Bemessungsrechtes sei nicht eingetreten. Zu den Verweisungen auf andere Berufungsverfahren reiche es aus, die Beschwerdeführerin auf die diesbezüglich ergangenen, ihr bekannten Entscheidungen hinzuweisen. Die belangte Behörde führte hiebei die entsprechenden Geschäftszahlen an.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 29. November 1988, B 1362/88-4, ab und trat sie gemäß Art 144 Abs 3 B-VG antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer 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 Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst unter dem Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, die belangte Behörde sei ihrer Verpflichtung, den Sachverhalt, von dem sie bei ihrer Erledigung ausgegangen sei, ausreichend zu ermitteln und sich mit ihren Einwendungen auseinanderzusetzen, nicht nachgekommen. Sie habe auch nicht angeführt, welche Tatsachen sie als erwiesen angenommen habe, und aus welchen Gründen dies geschehen sei, ferner von welchen Erwägungen sie bei der Würdigung der vorgebrachten Einwendungen und bei der Entscheidung von Rechtsfragen geleitet worden sei. Die belangte Behörde habe zur Begründung ihrer Erledigung in unzureichender Weise auf andere Verfahren verwiesen, in denen wiederum mit Verweisungen gearbeitet worden sei. Es seien daher die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung mißachtet worden.

Gemäß § 288 Abs 1 lit d BAO hat eine Berufungsentscheidung eine Begründung zu enthalten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zur Begründung eines Bescheides aus, wenn auf die eines anderen - der Beschwerdeführerin bereits bekannten - hingewiesen wird (vgl das hg Erkenntnis vom 7. Februar 1989, Zl 86/14/0162 mit weiteren Hinweisen). Der dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Sachverhalt sowie die daraus von der belangten Behörde gezogenen Schlüsse waren der Beschwerdeführerin bekannt. In der Verweisung auf die Ergebnisse anderer, die Liegenschaftstransaktionen betreffende Verfahren kann daher eine Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht erblickt werden. Bemerkt wird, daß sich auch die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung auf Verweisungen beschränkt hat.

Die Beschwerdeführerin behauptet, die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinn des § 1 Abs 2 GrEStG 1955 sei von der Abgabenbehörde nicht bewiesen worden. Insbesondere sei nicht dargelegt worden, wann, bzw durch welchen Rechtsakt und mit welchem Inhalt das behauptete Treuhandverhältnis zustande gekommen sei. Dies bedeute einen wesentlichen Verfahrensmangel, weil von der Klärung dieses Umstandes die bestrittene Abgabepflicht abhängt. Nur dann, wenn der Inhalt des behaupteten Treuhandvertrages

bekannt wäre, könnte beurteilt werden, ob der Ehegatte und sie Treugeber des Vaters gewesen seien und ob sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft ausüben hätten können.

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 andere 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 vom Finanzamt vorgenommene Beweiswürdigung, der sich die belangte Behörde ergänzend angeschlossen hat, unter Berücksichtigung der in der Beschwerde nicht bestrittenen Tatsachen, daß

- a) von vornherein beabsichtigt gewesen ist, die Liegenschaft im Endeffekt der Beschwerdeführerin und dem Ehegatten zukommen zu lassen,
- b) der Vater auf Grund seiner finanziellen Lage eher nicht imstande gewesen wäre, die aufgenommenen Kredite zu bedienen,
- c) der Vater für den Erwerb der Liegenschaft lediglich einen Betrag von 506.788 S aus eigenem Vermögen aufgewendet hat,
- d) Sicherstellungen ausschließlich vom Ehegatten der Bank zur Verfügung gestellt worden sind,
- e) vom vom Barkredit nicht benötigten Betrag 500.000 S auf ein anonymes Sparbuch und 486.000 S auf ein bestimmtes Konto des Ehegatten überwiesen worden sind,
- f) der Ehegatte bis kurz vor der Veräußerung der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin sämtliche Betriebskosten beglichen und den Zinsendienst für die Kredite geleistet hat,
- g) in den Vermögensteuererklärungen der an den Liegenschaftstransaktionen beteiligten Personen die behaupteten Forderungen und Verbindlichkeiten nicht aufscheinen,
- h) alle Ideen und Anregungen hinsichtlich der Liegenschaftstransaktionen vom Ehegatten gekommen sind,
- i) der behauptete Geldfluß mit dem später zutage gekommenen nicht übereingestimmt hat,
- j) der der Nutzung der Liegenschaft zugrunde liegende Rechtstitel vom Vater als Prekarium, vom Ehegatten als Miete bezeichnet worden ist und
- k) innerhalb einer Woche ab Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin noch zwei weitere Erwerbsvorgänge erfolgt sind, die im Endeffekt dem Ehegatten das Volleigentum an der Hälfte der Liegenschaft verschafft haben

nicht als unschlüssig erkannt werden, wonach der Vater bloß als Treuhänder fungiert hat. Offenbar sollte durch diese Transaktionen verhindert werden, daß die Beschwerdeführerin und der Ehegatte nach außen als Eigentümer der Liegenschaft aufscheinen. Das Beschwerdevorbringen, es wäre zweckmäßiger, einfacher und billiger gewesen, wenn die Liegenschaft von vornherein vom Ehegatten und von der Beschwerdeführerin erworben worden wäre, sowie, der Umweg sei nur wegen der Finanzierung des Erwerbes gewählt worden, stellt entgegen der offenkundigen Absicht des Vorbringens ein weiteres Indiz dafür dar, daß der Ehegatte und die Beschwerdeführerin bereits am 16. Juli 1975 die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erlangt hatten. Offenbar haben die Beschwerdeführerin und der Ehegatte diese Kosten auf sich genommen, um den eben dargestellten Effekt zu erreichen. Es widerspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, daß eine Person uneingeschränkt die Herrschaft über eine Liegenschaft ausüben darf, wenn eine andere Person gegenüber dem Kreditgeber alle Sicherheiten leistet und fast den gesamten Liegenschafts Kauf in irgend einer Form finanziert. Weswegen die Hingabe von 1 Mio S in Form eines Sparbuches durch den Vater an die Beschwerdeführerin gegen die Annahme einer Treuhandschaft sprechen sollte, ist dem Gerichtshof unverständlich. Dieser Betrag wurde unbestrittenermaßen zwecks Nichtinanspruchnahme des Garantiekredites verwendet. Für die Lösung der Frage, ob eine Treuhandschaft bestanden hat, war es schließlich keineswegs erforderlich, festzustellen, welchen Inhalt das Treuhandverhältnis im gesamten hatte; entscheidend ist, daß der Vater die Liegenschaft zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten erworben hat. Dies konnte die Abgabenbehörde zu Recht annehmen.

Die Beschwerdeführerin vertritt unter Hinweis auf ihre Vorhaltsbeantwortung die Ansicht, die Bemessungsgrundlage für den nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 erfolgten Erwerb könne nicht aus der Summierung der Aufwendungen des Vaters für den Erwerb der Liegenschaft abgeleitet werden. Selbst wenn eine Treuhandschaft bestanden hätte, könne eine Gegenleistung nicht ermittelt werden, weswegen vom Einheitswert der Liegenschaft auszugehen sei.

Gemäß § 10 Abs 1 GrEStG 1955 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nur wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, ist nach § 10 Abs 2 GrEStG 1955 die Steuer vom (Einheits)Wert des Grundstückes zu berechnen. Auch beim Grundstücksbeschaffungsauftrag ist die Grunderwerbsteuer für den Beschaffungsauftrag aus der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung sind alle Leistungen, die dem Auftraggeber aus der Ausführung des Auftrages erwachsen, so die Erstattung des Kaufpreises, die Kosten des Erwerbsgeschäftes und die Kosten der Vertragserrichtung (vgl Czurda, Kommentar

zum Grunderwerbsteuergesetz 1955, Tz 264 zu § 11). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, daß von ihrem Vater anlässlich des von ihm nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 verwirklichten Erwerbes der Liegenschaft 10.914.064 S bezahlt wurden. Es kann daher keine Rede davon sein, daß eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 25. März 1988 ausgeführt, "daß - ausgehend vom schließlichen Erwerb der streitigen Liegenschaft je zur Hälfte durch uns - die von der Berufungsbehörde ins Auge gefaßte Lösung bei Wegfall weiterer Besteuerungsvorgänge gegenüber dem Rechtsstandpunkt, den die Erstinstanz eingenommen hat, den Vorzug verdiente". Die belangte Behörde war daher, ausgehend vom Vorliegen einer Treuhandschaft, berechtigt, die ermittelbare Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für den vom Ehegatten und der Beschwerdeführerin nach § 1 Abs 2 GrEStG 1955 verwirklichten Erwerb der Liegenschaft heranzuziehen. Die Aufteilung der Gegenleistung je zur Hälfte auf den Ehegatten und auf die Beschwerdeführerin erweist sich ungeachtet des Umstandes, daß der Ehegatte nach der Aktenlage die Hauptlast für den Erwerb der Liegenschaft getragen hat, als nicht rechtswidrig. Denn es widerspricht nicht der Lebenserfahrung, daß Ehegatten häufig Liegenschaften gemeinsam erwerben, wobei bei einkommens- und vermögenslosen Ehegattinnen der auf diese entfallende Kaufpreis von den Ehegatten, sei es aus dem Titel einer Schenkung, eines Darlehens oder aus anderen Rechtsgründen getragen wird. Im vorliegenden Fall konnte die Beschwerdeführerin im Endeffekt rund 6 Mio S (5 Mio S aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, 1 Mio S aus dem ihr vom Vater zur Verfügung gestellten Sparbuch zuzüglich Zinsen) für den Erwerb der Liegenschaftshälfte aufwenden. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung nur behauptet, "daß die von der Erstinstanz herangezogenen Kosten nicht gleichteilig von den beiden Berufungswerbern getragen worden sind". Diese Aussage ist im Hinblick auf die Höhe der Bemessungsgrundlage nichtssagend und daher nicht geeignet, die Annahme der belangten Behörde zu entkräften, daß die Aufwendungen für den Erwerb der Liegenschaft von beiden Ehegatten zu gleichen Teilen getragen worden sind. Die Anwendung der Bestimmung des § 10 Abs 2 GrEStG 1955 war daher zu Recht nicht möglich, weil eine ermittelbare Gegenleistung vorhanden gewesen ist.

Die Beschwerdeführerin meint, es wäre Bemessungsverjährung eingetreten, weil der Bescheid des Finanzamtes, mit dem erstmals die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Liegenschaft im Jahr 1975 der Grunderwerbsteuer unterzogen worden sei, erst am 27. April 1988 zugestellt worden sei. Vom vollständigen Sachverhalt hätte die Abgabenbehörde bereits seit der Einvernahme des Vaters durch die Wirtschaftspolizei am 27. August 1980 und durch das Finanzamt am 24. September 1980 Kenntnis gehabt.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach Abs 2 dieser Gesetzesstelle beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer fünf Jahre. Durch § 208 Abs 1 lit a BAO wird bestimmt, daß die Verjährung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. In § 16 Abs 1 GrEStG 1955 ist vorgesehen, daß die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ferner enthält auch noch § 208 Abs 2 BAO für die Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Beginnes der Verjährung eine besondere Vorschrift. Wird ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang NICHT ORDNUNGSGEMÄß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgabe nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, kann unter einer "ordnungsgemäßen Anzeige" im Sinn des § 208 Abs 2 BAO nur eine solche verstanden werden, die gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde zeitgerecht, RICHTIG und VOLLSTÄNDIG erstattet wird. Der Lauf der Bemessungsverjährungsfrist wird also erst dann in Gang gesetzt, wenn der zuständigen Abgabenbehörde durch entsprechende Mitteilungen, Erklärungen etc durch den hiezu Verpflichteten alle den steuerpflichtigen Tatbestand bildende Umstände und Verhältnisse bekannt geworden sind. Die zuständige Abgabenbehörde muß vom steuerpflichtigen Erwerbsvorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt haben, daß ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäß eine sachgerechte Abgabenfestsetzung objektiv möglich geworden ist (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis 27. Oktober 1988, Zl 87/16/0161, mit weiteren Hinweisen). Von richtigen und vollständigen, somit ordnungsgemäßen Anzeigen betreffend die Transaktionen hinsichtlich der Liegenschaft kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Auch aus den Aussagen des Vaters im Jahr 1980 konnte das Finanzamt noch nicht erkennen, daß der Erwerb der Liegenschaft am 16. Juli 1975 nur treuhändig für den Ehegatten und die Beschwerdeführerin erfolgt ist. Erst nach Kenntnis aller Transaktionen (insbesondere des Kaufvertrages vom 6. November 1981 sowie des Schenkungsvertrages vom selben Tag) UND der Ergebnisse der polizeilichen, finanzbehördlichen und gerichtlichen Ermittlungen gegen die Beschwerdeführerin, den Ehegatten, den Vater und den Wahlonkel konnte sich das Finanzamt ein vollständiges Bild aller Sachverhaltselemente machen. Diese Ermittlungen waren im Zeitpunkt der Erlassung des Vorhaltes des Finanzamtes vom 14. November 1986, zugestellt am 17. November 1986, noch nicht abgeschlossen. Selbst unter der Annahme, dem Finanzamt hätten seit November 1981 alle Sachverhaltselemente bekannt sein müssen, weswegen es der Kenntnis anderer Ermittlungsergebnisse nicht bedurft hätte, ist daraus für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Denn die Verjährung wäre diesfalls durch den eben erwähnten Vorhalt vor Ablauf der in § 207 Abs 2 BAO normierten Frist durch eine nach außen erkennbare Handlung, die auf die Realisierung des Abgabenanspruches gerichtet war, unterbrochen worden.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, das Bemessungsrecht wäre durch die Festsetzung von Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 20. März 1987 für die vom Finanzamt zunächst angenommene Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die halbe Liegenschaft am 30. Oktober 1981 vom Ehegatten an sie verbraucht worden.

Dazu ist zu bemerken, daß das Finanzamt - wie dargestellt - entgegen der belangten Behörde nur den Bestand eines Treuhandverhältnisses zwischen dem Ehegatten und dem Vater mit Wirkung ab 16. Juli 1975 als den Tatsachen entsprechend angesehen und deswegen mit Bescheid vom 20. März 1987 ursprünglich den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Hälfte der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin gleichzeitig mit dem Kaufvertrag vom 30. Oktober 1981 als gegeben erachtet hat. Dieser Bescheid wurde von der belangten Behörde mit Berufungsentscheidung vom 13. April 1988

- entsprechend der von ihr vertretenen Rechtsansicht - aufgehoben. Da der Bescheid vom 20. März 1987 einen anderen - vermeintlichen - Erwerbsvorgang betroffen hat, kann von einem Verbrauch des Bemessungsrechtes keine Rede sein.

Die Beschwerdeführerin meint, § 1 Abs 2 GrEStG 1955 könne nicht angewendet werden, wenn die Einräumung der wirtschaftlichen Verwertung nur eine provisorische sei und beruft sich hiebei auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1984, Zl 83/16/0117, 0118, und vom 22. November 1984, Zl 83/16/0162.

Nach der Aktenlage hat der Vater der Beschwerdeführerin und dem Ehegatten keine provisorische Verwertung der Liegenschaft eingeräumt.

Aus den von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnissen ist für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, weil in keinem der beiden über eine Liegenschaftsbeschaffung im Weg eines Treuhandvertrages zu entscheiden gewesen ist.

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

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