

## Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG: Zurückbehaltung eines „Zwerganteiles“ als Missbrauch

1. Nur die rechtliche, nicht aber die wirtschaftliche Anteilsvereinigung begründet die Steuerpflicht nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG.
2. Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO ist auch auf Treuhandkonstruktionen zur Vermeidung einer Besteuerung aufgrund einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG anwendbar.
3. Tatfragen sind in freier Beweiswürdigung zu lösen und damit nur insofern einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind.

VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168

§ 1 Abs 3 Z 1 GrEStG

Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

### Keine Steuerpflicht bei wirtschaftlicher Anteilsvereinigung

„Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 außerdem ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinn des § 2 Abs 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden.

In seinem Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Zl 82/16/0069, hat der Verwaltungsgerichtshof mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass die in § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1955 in der auf den damaligen Beschwerdefall anzuwendenden Fassung – die in das GrEStG 1987 insofern unverändert übernommen worden ist – enthaltenen Worte „in der Hand“ strikt auszulegen sind: „In der Hand des Erwerbers“ befinden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf diese Anteile „greifen“, das heißt allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Der Gerichtshof lehnte somit die Steuerpflicht einer „wirtschaftlichen“ Anteilsvereinigung ab und verwies dabei auch auf zahlreiche Vorerkenntnisse, wonach erst durch die (rechtliche) Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG eintrat.

### Ausgangssachverhalt

N M, der Vater des Berufungswerbers M M, war zunächst Alleingesellschafter und Geschäftsführer der einen Gastronomiebetrieb führenden J-GmbH. Mit Abtretungsvertrag vom 20. 12. 2006 trat N M seinem Sohn zunächst 25% der Beteiligung ab. Außerdem wurde der Firmenwortlaut auf M-GmbH abgeändert und der Berufungswerber zum selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Mit Abtretungsvertrag vom 7. 10. 2008 trat N M sodann weitere 74 % der Beteiligung an den Berufungswerbers ab und wurde mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag als Geschäftsführer abberufen. Ebenfalls am 7. 10. 2008 schlossen N M und der Berufungswerber einen notariellen „Abtretungs- und Treuhandvertrag“, mit dem N M den ihm noch verbliebenen 1%-Geschäftsanteil in das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO des Berufungswerber übertrug und erklärte, diesen Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für den Sohn zu halten. Strittig ist, ob durch die für den 1%-Geschäftsanteil getroffene Abtretungs- und Treuhandvereinbarung beim Berufungswerber eine der Grunderwerbsteuer unterliegende Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG eintrat.

In seiner Entscheidung vom 25.06.2010, RV/0226-I/09 (GES 2010, 240 ff m Anm Kofler) wendete der UFS die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO auf den gegenständlichen Fall an und bejahte nach Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens das Vorliegen eines solchen Missbrauches.

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

GrEStG 1987 stattfinde. Der Verwaltungsgerichtshof hat (auch) dem Umstand einer von Anfang an bestehenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Treugebers über den Gesellschaftsanteil kein rechtliches Gewicht beigegeben (vgl das hg Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, Zl 2002/16/0228, mwN).“

### **Missbrauchsprüfung bei Treuhandgestaltung**

„Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der fiduziarischen Treuhand ist der Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben (vgl das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN).

Daraus folgt, dass auch ein Treuhänder als vollberechtigter Eigentümer der Anteile ein solcher Erwerber sein kann, in dessen Händen die Anteile vereinigt werden. Er erwirbt jemand als Treuhänder Gesellschaftsanteile und vereinigt er dadurch alle Anteile in seinen Händen, so wird der Erwerb des Treuhänders selbst gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 grunderwerbsteuerpflichtig. Ebenso ist der an die äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung anknüpfende Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 erfüllt, wenn ein Treuhänder die restlichen Anteile der Gesellschaft rechtsgeschäftlich erwirbt (vgl das zitierte Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, mwN). Im vorliegenden Beschwerdefall sah die belangte Behörde nicht allein den Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 erfüllt, sondern setzte im Instanzenzug die Grunderwerbsteuer „unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Abs 2 BAO nach der dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Übergabe sämtlicher Geschäftsanteile in das Eigentum des Sohnes) angemessenen rechtlichen Gestaltung“ fest. Fraglich ist daher, ob der Tatbestand des § 22 Abs 1 BAO erfüllt ist.“

### **Gestaltungsmöglichkeiten nach bürgerlichem Recht und außersteuerliche Gründe**

„Nach § 22 Abs 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Liegt ein Missbrauch (Abs 1) vor, so sind nach Abs 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinn des § 22

Abs 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wedenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl etwa die hg Erkenntnisse vom 29. November 2006, Zl 2003/13/0026 und Zl 2003/13/0034, mwN).

Die unstrittige Übertragung beinahe des gesamten Geschäftsanteiles vom Vater auf den Beschwerdeführer, die Belassung eines „Zwerganteiles“ an der Gesellschaft beim Vater, der diesen aber treuhändig für den Sohn hält, und das in Punkt 2., des „Abtretungs- und Treuhandvertrages“ enthaltene Anbot, auf Grund dessen der Beschwerdeführer (oder dessen Rechtsnachfolger) jederzeit den Anspruch auf Abtretung des beim Vater verbliebenen „Zwerganteiles“ ausüben kann, konnte die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum als ungewöhnlich und unangemessen im Sinne der zitierten Rechtsprechung betrachten.

Im vorliegenden Fall unterzog die belangte Behörde die nach der wiedergegebenen Rechtsprechung maßgebliche Frage der Absicht der Steuervermeidung dadurch einer näheren Prüfung, dass sie den Beschwerdeführer mit ihrer Erledigung vom 3. Dezember 2009 dazu einlud, sämtliche steuerlichen und außersteuerlichen Gründe detailliert darzulegen, welche für die vom Beschwerdeführer und seinem Vater gewählte rechtliche Gestaltung bestimmend bzw. maßgebend waren. Dazu nahm der rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 11. Jänner 2010 Stellung.

Die belangte Behörde schloss daraus, jedoch auch unter Einbeziehung des chronologischen Ablaufs der Rechtsakte sowie insbesondere des Inhaltes und der Auswirkungen der abgeschlossenen Treuhandvereinbarung vom 7. Oktober 2008 „in freier Beweiswürdigung“ an Hand ihrer dargelegten, eingangs wiedergegebenen Überlegungen darauf, dass mit dem jeweils am 7. Oktober 2008 vereinbarten „Abtretungsvertrag“ und dem „Abtretungs- und Treuhandvertrag“ eine dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessene rechtliche Gestaltung „in der Absicht vereinbart wurde, damit der Grunderwerbsteuervorschreibung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG zu entgehen“.

Die vorliegende Beschwerde führt demgegenüber ins Treffen, nach jüngerer Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde. Ein Missbrauch im Sinne des

§ 22 BAO sei erst gegeben, wen eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde, wobei die gewählte Vorgehensweise geradezu unverständlich wäre, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenken würde. Dabei bilde im Allgemeinen nicht ein einzelner Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 BAO verbunden sei. Wende man diese Judikatur nunmehr auf den vorliegenden Sachverhalt an, so zeige sich, dass gegenständlich keineswegs ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliege. Schließlich sei der Umstand, dass der Vater des Beschwerdeführers nach wie vor (wenn auch mit einem Zerlegeanteil) als Mitgesellschafter im Firmenbuch aufscheine, von einiger wirtschaftlicher Bedeutung und Außenwirkung im Rechtsverkehr. Der Vater des Beschwerdeführers sei ein erfahrener Geschäftsmann und besitze unter seinen Geschäftspartnern einen guten Ruf. Eben jener gute Ruf sei es, von welchem auch der Beschwerdeführer möglichst lange profitieren sollte. Allein der Umstand, dass der Name des Vaters des Beschwerdeführers noch im Firmenbuch als Mitgesellschafter aufscheine, erzeuge somit im Rechts- und Geschäftsverkehr, unabhängig von der tatsächlichen Größe des Anteils, ein gewisses Vertrauen insbesondere bei langjährigen Geschäftspartnern, dass der bislang prägende Unternehmensführungsstil des Vaters auch weiterhin faktisch vorhanden sei (zumal dieser als Treuhänder ohnedies das Gros der Geschäfte für den Beschwerdeführer abwickle). Ein späteres Ableben des Vaters würde ja grundsätzlich ohnedies zur vollständigen Anteilsvereinigung in den Händen des Beschwerdeführers führen (was dann jedenfalls eine Grunderwerbsteuerpflicht auslösen würde) und bis dahin verschaffe sich der Beschwerdeführer somit lediglich den Vorteil, trotz seiner weitest gehenden Firmenübernahme möglichst lange von der rechtsgeschäftlichen Außenwirkung des guten Namens seines Vaters zu profitieren.

Auch sei der betreffende grunderwerbsteuerfreie Vorgang lediglich durch eine Abtretungs- bzw. Treuhandvereinbarung erreicht worden, keineswegs aber durch eine „Verkettung“ von Rechtshandlungen, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur u.a. zum Vorliegen eines Missbrauchstatbestandes fordere. Es fehle demnach bereits an der Komplexität der gegenständlich gesetzten Rechtshandlung, als dass von einer Umgehung bzw. missbräuchlichen Anwendung von Rechtsvorschriften gesprochen werden könnte. Alleine der Umstand, dass dem Beschwerdeführer in einem völlig legitimen Akt (insbesondere auch aus den zuvor beschriebenen Gründen der Auswirkung) lediglich 99 % der Geschäftsanteile der Firma übertragen worden seien und ihm

daher die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Unternehmen zugekommen sei, könne daher keinen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstellen.

Im Übrigen gelte es darauf hinzuweisen, dass eine zivilrechtliche (nicht bloß wirtschaftliche) Übertragung von Geschäftsanteilen zwingend immer einen Notariatsakt erfordere, welche gegenständlich und hinsichtlich des vom Vater des Beschwerdeführers gehaltenen 1%igen Anteils nicht vorliege, weshalb auch aus diesem Grund nicht von einer Anteilsvereinigung in den Händen des Beschwerdeführers gesprochen werden könne.

Im vorliegenden Beschwerdefall gelangte die belangte Behörde, wie bereits dargelegt, in Würdigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens zum Schluss, dass die am 7. Oktober 2008 abgeschlossenen, eingangs wiedergegebenen Verträge (Abtretungsvertrag sowie Abtretungs- und Treuhandvertrag) in der Absicht geschlossen wurden, damit einer Vorschreibung von Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 zu entgehen.

Die Beschwerde bekämpft diese Tatsachenannahme damit, indem sie jenen Erwägungen, auf die die belangte Behörde eben diese Tatsachenannahme gründet, entgegentritt.“

#### Missbrauchsabsicht: Prüfungskompetenzen des VwGH

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist etwa die Frage, ob unter steuerlichen Aspekten eine Rechtsbeziehung unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre wie unter Angehörigen, eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 4. März 2009, ZI 2004/15/0135, mwN).

Gleiches gilt für die Frage des Vorliegens einer Missbrauchsabsicht im Sinne des § 22 BAO.

Die Beweiswürdigung ist nach ebenso ständiger Rechtsprechung nur insofern einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Ob die Beweiswürdigung auch mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich dagegen der Überprüfung durch den Gerichtshof. Dieser ist nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung der belangten Behörde, die einer Überprüfung unter den genannten Gesichtspunkten standhält, mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 10. Mai 2010, ZI 2008/16/0127, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs 2 BAO zukommenden „freien Überzeugung“ von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, daher ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, überzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, ZI 2009/16/0197, mwN).

Die vorliegende Beschwerde behauptet nicht, dass der Sachverhalt ungenügend erhoben worden wäre, etwa, dass die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung Umstände außer Acht gelassen hätte, unter deren Einbeziehung sie zu einer für den Beschwerdeführer

günstigeren Annahme hätte kommen können. Sie behauptet ebenso wenig, dass die beweiswürdigenden Erwägungen der belangten Behörde Denkgesetzen, allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut oder Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen würden. Soweit sie den vom Beschwerdeführer schon im Abgabenverfahren für die gewählte Konstruktion ins Treffen geführten Gründen zum Erfolg verhelfen will, hat die belangte Behörde diese im Rahmen ihrer Beweiswürdigung erörtert und in ihre Erwägungen miteinbezogen, diesen jedoch im Ergebnis kein für die Beweiswürdigung ausschlaggebendes Gewicht zuerkannt. Eine Unschlüssigkeit im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung liegt darin aber nicht, womit es der Beschwerde nicht gelingt, Bedenken gegen die von der belangten Behörde angestellten beweiswürdigenden Erwägungen und insbesondere gegen die zentrale Feststellung der Missbrauchsabsicht im Sinn des § 22 BAO zu erwecken.

Angesichts dessen kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie, ausgehend von einer solchen Missbrauchsabsicht, in Anwendung des § 22 Abs 2 BAO eine Grunderwerbsteuerpflicht unter Heranziehung des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 für gegeben sah.“

## Anmerkung

Von Georg Kofler / Alexander Lehner

### Kritik des Schrifttums an der Entscheidung des UFS

Angesichts der praktisch oftmals gewählten Treuhandvereinbarungen zur (temporären) Vermeidung einer grunderwerbsteuerlichen Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG hat bereits die Entscheidung des UFS Innsbruck 25.06.2010, RV/0226-I/09 (GES 2010, 240 ff m Anm Kofler) erhebliche kritische Resonanz im Schrifttum hervorgerufen (siehe zB Marschner, FJ 2010, 329 f; Petritz, SWK 2010, S 1032 f; Kotschnigg, SWK 2011, S 455 ff; antikritisch Triendl, UFSjournal 2010, 406 ff). Vor allem Kotschnigg (SWK 2011, S 455 ff) hat heftige Kritik geübt: § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG knüpfe an rechtlich-formale Gestaltungen an, weshalb diese Norm auch strikt auszulegen und die Wortfolge „aller Anteile“ rechtlich zu verstehen sei; aufgrund der formalrechtlichen Anknüpfung sei auch die Zurückbehaltung eines „Zwerganteiles“ ein vom Gesetz tolerierter Gestaltungsweg und

§ 22 BAO in einem solchen Fall überhaupt nicht anwendbar. Zudem wurde vorgebracht, dass lediglich eine Kette von Rechtshandlungen, nicht hingegen ein einzelner Rechtsschritt (Anteilsübertragung unter treuhänderiger Zurückbehaltung), die Anwendung des § 22 BAO auslösen könne (zB Marschner, FJ 2010, 329 f; siehe zu dieser Judikatur zB VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; VwGH 02.08.2000, 98/13/0152; VwGH 24.06.2003, 97/14/0060). Teilweise wurde im Schrifttum auch darauf hingewiesen, dass die Entscheidung des UFS nur auf „ausgerissene Einzelfälle“ übertragbar sei (Petritz, SWK 2010, S 1033). In Diskussion steht schließlich, ob eine Missbrauchsanalyse allenfalls zwar bei Treuhandkonstruktionen Platz greifen könnte, nicht aber bei vollständiger – zivilrechtlicher und wirtschaftlicher – Zurückbehaltung von Zwerganteilen (so zB Marschner, FJ 2010, 330; Kofler, GES 2010, 244; skeptisch wohl Petritz, SWK 2010, S 1033, mit Gestaltungsüberlegungen).

### **Bestätigung des UFS durch den VwGH**

Im vorliegenden Erkenntnis bestätigt der VwGH zunächst seine ältere Rsp (VwGH 14.06.1984, 82/16/0069), wonach sich Anteile iSd § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG – auch bei Treuhandgestaltungen – nur dann in der Hand des Erwerbers befinden, wenn dieser selbst zivilrechtlich Eigentum daran erworben hat. Die bloße Möglichkeit, aus einer Rechtsbeziehung auf die verbleibenden Anteile greifen zu können, lässt der Gerichtshof dabei nicht genügen. Daher wird die Steuerpflicht nur im Falle einer rechtlichen, nicht aber einer allein wirtschaftlichen Anteilsvereinigung ausgelöst. Hinsichtlich der Missbrauchsbeurteilung des UFS hegte der VwGH jedoch keine Bedenken: Der UFS hatte eine generelle Anwendung der Missbrauchsvorschrift nicht von vornherein ausgeschlossen (ebenso zB *Takacs*, GrEStG<sup>5</sup> § 1 Anm 13.17a; siehe auch bereits *Gassner*, Anteilsvereinigung [1970] 87) und im konkreten Fall sowohl tatbestandlich bejaht, als auch das Vorliegen außersteuerlicher Gründe verneint (dazu auch *Friendl*, UFSjournal 2010, 408). Der VwGH bestätigte: „Die unstrittige Übertragung beinahe des gesamten Geschäftsanteiles vom Vater auf den Beschwerdeführer, die Belassung eines ‚Zwerganteiles‘ an der Gesellschaft beim Vater, der diesen aber treuhändig für den Sohn hält, und das [im] ‚Abtretungs- und Treuhandvertrages‘ enthaltene Anbot, auf Grund dessen der Beschwerdeführer (oder dessen Rechtsnachfolger) jederzeit den Anspruch auf Abtretung des beim Vater verbliebenen ‚Zwerganteiles‘ ausüben kann, konnte die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum als ungewöhnlich und unangemessen im Sinne der zitierten Rechtsprechung betrachten“. Damit macht der Gerichtshof unmissverständlich deutlich, dass auch Treuhandgestaltungen iZm § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG trotz dessen formalrechtlicher Anknüpfung unter gewissen Voraussetzungen einen Miss-

brauch darstellen und die Abgabenpflicht auslösen können. Im Übrigen referiert der Gerichtshof aber lediglich die vorgebrachten Argumente, ohne sich inhaltlich zu den möglichen außersteuerlichen Gründen zu äußern.

### **Reichweite der Entscheidung?**

In welchen Fällen aber konkret eine Annahme von Missbrauch iSd § 22 BAO angebracht ist, ließ der VwGH offen. So behandelte er im Hinblick auf die bestrittene Missbrauchsabsicht im letzten Teil seines Erkenntnisses lediglich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die – zur Annahme einer Missbrauchsabsicht gelangende – freie Beweiswürdigung der Unterinstanz einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich ist. Auf die konkrete Beurteilung des UFS geht er indessen nicht näher ein. Unklar bleibt somit die schon im Vorfeld diskutierte Frage, ob auch die wirtschaftliche und rechtliche Zurückbehaltung eines „Zwerganteils“ den Missbrauchstatbestand verwirklichen könne. Dagegen spricht wohl – neben dem Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG selbst – der Umstand, dass der VwGH im konkreten Fall (nur) die Kombination von Anteilsübertragung, Treuhandvereinbarung und jederzeitigen Abtretungsanspruch des zivilrechtlichen Eigentums als „ungewöhnlich und unangemessen“ betrachtet hat. Damit bleibt aber auch weiterhin offen, ob nur eine vertragliche Gestaltung, die es dem Treugeber (rechtlich) ermöglicht, das Vollrecht jederzeit an sich zu ziehen, einen Missbrauch darstellen könnte, und solcherart das Fehlen einer solchen Klausel die Annahme von Missbrauch iSd § 22 BAO ausschließen würde. Angesichts dieser Planungsunsicherheiten sollten die Beteiligten aber in jedem Fall vorsorglich dokumentieren, weshalb die gewählte Konstruktion auch ohne Steuerersparnis wirtschaftlich sinnvoll ist.