



GZ. RV/0452-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hanspeter Zobl, gegen den Bescheid vom 16. April 2003 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bauträgervertrag (Kaufvertrag) vom 21. September 2001 erwarb die Käuferin H. C. (Bw.) von der Verkäuferin B. GmbH 99/1369 - Anteile an der Liegenschaft in EZ X GB Y samt damit verbundendem Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 3 um den Kaufpreis von 2,450.000 S.

Am 12./26. März 2003 unterfertigten die Vertragsteile einen Aufhebungsvertrag folgenden Inhaltes:

I.

Mit Bauträgervertrag (Kaufvertrag) vom 21.9.2001 und Aufsandungsurkunde vom 1.8.2002 hat die Firma B. GmbH ihre 99/1369 Anteile an der Liegenschaft EZ X GB Y samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 3 um den Kaufpreis in der Höhe von ATS 2.450.000,-- verkauft und übergeben. Dieser Kaufvertrag wurde am 15.10.2002 zur ERFNR. selbstberechnet.

II.

Die Vertragsteile heben diesen vorangeführten Kaufvertrag vollinhaltlich auf und widerrufen alle gegenseitig abgegebenen Erklärungen und Verpflichtungen.

III.

Die Vertragsteile begehren, da der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren seit Entstehung der Steuerschuld aufgehoben wurde, die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987.

IV.

Alle Kosten und Gebühren aus Anlaß der Errichtung dieses Aufhebungsvertrages sind von Frau H. C. zu tragen."

Im Schreiben vom 7. April 2003 stellte die Käuferin H. C. einen Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG mit der Begründung, auf Grund der Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung für den Vertrag vom 1. August 2002 ("Aufsandungsurkunde") sei derselbe mit Aufhebungsvertrag vom 26. März 2003, abgeschlossen zwischen den ehemaligen Vertragsparteien, vollinhaltlich aufgehoben worden.

Mit dem Bescheid vom 16. April 2003 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG auf "Rückerstattung der Grunderwerbsteuer" ab mit folgender Begründung:

"Da durch die Weitergabe der Wohnung an Ihre Tochter das wirtschaftliche Ergebnis des Kaufvertrages vom 1.8.2002 nicht vollständig beseitigt wurde, handelt es sich bei der Aufhebung des Rechtsgeschäftes um keine echte Rückgängigmachung. Die Bestimmungen des § 17 GrEStG können daher nicht angewendet werden."

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen es werde festgestellt, dass H. C. ihre mit Kaufvertrag vom 1. August 2002 erworbene Wohnung nicht an die Tochter M. C. weitergegeben habe, sondern dass M. C. diese Eigentumswohnung von der B. GmbH mit Kaufvertrag vom 26.3.2003 erworben habe. Durch das Nichtvorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung sei das Rechtsgeschäft wirksam gar nicht zustande gekommen und habe die im aufgehobenen Kaufvertrag als Käuferin ausgewiesene H. C. zu keinem Zeitpunkt Verfügungsmacht bzw.

Dispositionsfreiheit über den Vertragsgegenstand erlangt. Mangels Vorliegens eines Grunderwerbsteuer auslösenden Rechtsgeschäftes könne auch eine zur Vorschreibung gelangte bzw. bezahlte Grunderwerbsteuer nicht zu Recht einbehalten werden und die Grunderwerbsteuer müsste der Käuferin H. C. refundiert werden. Auf Grund des § 8 Abs. 2 GrEStG entstehe die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig sei, mit Eintritt der Bedingung bzw. mit der Genehmigung.

Das Finanzamt richtete an M. C. ein Schreiben mit dem Ersuchen um Vorlage des genauen Finanzierungsplanes und um Nachweis, aus welchen Einkünften der Liegenschafts Kauf finanziert werde. Dieses Schreiben blieb trotz Urgenz unbeantwortet.

Über die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung abweislich abgesprochen, wobei die Entscheidung wie folgt begründet wurde:

"Da dem Rechtsgeschäft die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt blieb, ist die Grunderwerbsteuerschuld für den Kaufvertrag vom 11.6.2002 nicht entstanden. Die Selbstbemessung und Abführung der Grunderwerbsteuer für die durchgeführten Rechtsvorgänge besteht aber zu Recht, da die formelle Aufhebung des Kaufvertrages zwischen der seinerzeitigen Grundeigentümerin und der Berufungswerberin das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes nicht beseitigte.

Mit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Tochter der Berufungswerberin kam es zu einem Grundstücksbeschaffungsauftrag welcher für die Berufungswerberin als Treugeberin und deren Tochter als Treunehmerin zwei grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge begründete. Die Berufungswerberin erwarb die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne des § 1(2) GrEStG, die Tochter das grundbücherliche Eigentum nach § 1(1) GrEStG. Auf die Erkenntnisse des VwGH vom 3.6.1976 Zl. 1914/74 und vom 1.10.1981 Zl. 16/3157/80 wird hingewiesen. Da somit die beiden Grunderwerbsteuervorschreibungen bzw. Selbstberechnungen zu Recht erfolgt sind, war die Berufung abzuweisen".

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch ausgeführt, dass außer Zweifel stehe, dass nur ein Grundstückswechsel zwischen solchen Rechtsträgern, die zivilrechtliches Eigentum an dem Grundstück erwerben könnten, Grunderwerbsteuer auslösen könne, da nur Rechtsvorgänge als Anknüpfung für die Grunderwerbsteuer dienen würden. Sei nun der Erwerbsvorgang vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde (z.B. Grundverkehrsbehörde) abhängig, dann sei der Tatbestand (Erwerbsvorgang) noch nicht erfüllt. Festgehalten werde, dass das wirtschaftliche Ergebnis eines Kaufvertrages unzweifelhaft der Erwerb einer Sache sei. Ein Erwerbsvorgang, der der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedürfe, sei daher noch nicht erfüllt. Auch alle

anderen Vertragsbestandteile wären mit dem Aufhebungsvertrag vom 26. März 2003 formell beseitigt worden. Festzuhalten sei somit, dass zu keinem Zeitpunkt ein rechtmäßiger Erwerbsvorgang, der der Grunderwerbsteuer unterliege, vorgelegen sei, und somit auch nicht ein dem Rechtsgeschäft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gleichgestelltes Ereignis vorliegen könne. Die Annahme einer Treuhandschaft zwischen der Bw. und ihrer Tochter entbehre überhaupt jeglicher Grundlage und müsste vom Finanzamt deren Vorliegen bewiesen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBl. Nr. 682/1994 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Steuer entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend (siehe die Formulierung in Abs. 3) festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt (siehe die Formulierung im Abs. 1) wird (vgl. Arnold- Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 95a zu § 17 GrEStG 1987 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 65a zu § 17 GrEStG 1987).

Am 12. März/26. März 2003 schlossen die B-GmbH und H. C. einen Aufhebungsvertrag ab, der unter Punkt III Folgendes regelte: "*Die Vertragsteile begehren, da der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren **seit Entstehung der Steuerschuld** aufgehoben wurde, die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987.*" Mit Schreiben vom 7. April 2003, beim Finanzamt eingelangt am 10. April 2003, begehrte die H. C. gestützt auf § 17 Abs. 1 GrEStG die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer mit auszugsweise folgender Begründung: "Aufgrund Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung für den Vertrag vom 01.08.2002 wurde derselbe mit Aufhebungsvertrag vom 26.03.2003, abgeschlossen zwischen den ehemaligen Vertragsparteien, vollinhaltlich aufgehoben."

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder

beseitigt werden soll. Das Gesetz lässt die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. § 17 GrEStG ist daher als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich. Die Vorschriften des § 17 GrEStG setzen voraus, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO und § 8 GrEStG bereits entstanden ist. Wenn ein dem Grunderwerbssteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer Genehmigung abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit der Genehmigung. Wird eine erforderliche Zustimmung der Grundverkehrsbehörde in der Folge versagt, so kann gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG eine Steuerschuld überhaupt nicht entstehen. Wenn dessen ungeachtet die Grunderwerbsteuer in rechtswidriger Weise festgesetzt und dieser Bescheid in der Folge rechtskräftig wurde, so kann diese Festsetzung mangels Vorliegens der in § 17 GrEStG normierten Voraussetzungen durch eine Maßnahme nach dieser Gesetzesstelle nicht mehr beseitigt werden. Die Rückerstattung eines Grunderwerbsteuerbetrages, hinsichtlich dessen die Steuerschuld (noch) nicht entstanden ist, ist demnach verfehlt (VwGH 15.3.1984, 83/16/0061, VwGH 26.1.1989, 88/16/0030, VwGH 14.11.1996, 96/16/0099). Gleiches muss wohl auch für die im Wege der Selbstberechnung entrichteten Grunderwerbsteuer gelten. Wurde die Selbstberechnung trotz noch nicht vorliegender Genehmigung und damit noch nicht entstandener Steuerschuld vorgenommen und wird in der Folge die erforderliche Zustimmung von der Grundverkehrsbehörde versagt, so stellt dieser Umstand nicht den Tatbestand des § 17 GrEStG her. Das Fehlen der Steuerschuld kann mangels Vorliegens der in § 17 GrEStG normierten Voraussetzungen durch eine Maßnahme nach dieser Gesetzesstelle nicht mehr beseitigt werden. Das Berufungsvorbringen, durch das Nichtvorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung sei auf Grund der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld gar nicht entstanden, vermag somit nicht für die begehrte Rückerstattung der Grunderwerbsteuer im Rahmen einer Maßnahme nach § 17 GrEStG zu streiten, bildet doch die bereits entstandene Steuerschuld eine der Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung des § 17 GrEStG. Es ist demnach verfehlt, mit einem auf die Bestimmung des § 17 GrEStG gestützten Antrag im Ergebnis einzuwenden, die im Wege der Selbstberechnung entrichtete Grunderwerbsteuer sei infolge nicht entstandener Steuerschuld rückzuzahlen. Ein Antrag gemäß der Begünstigungsbestimmung des § 17 GrEStG stellt nämlich kein taugliches Rechtsinstitut zur Geltendmachung des Umstandes der für den Erwerbsvorgang noch nicht entstandenen Steuerschuld dar. Überdies sind die beiden Vertragsparteien (dies ergibt sich aus Punkt III der Aufhebungsvereinbarung deutlich) selbst vom Entstehen der Steuerschuld

ausgegangen und auch der die Selbstberechnung vornehmende Notar muss von der bereits entstandenen Steuerschuld ausgegangen sein, ansonsten wäre die vorgenommene Selbstberechnung vollkommen unerklärlich. Die Käuferin, jedenfalls aber der einschreitende Notar musste aber doch wohl vor Vornahme der Selbstberechnung gesichert abgeklärt haben, ob für den Erwerb der Käuferin H.C. eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erforderlich war, denn dies war letztlich entscheidend dafür, wann für diesen Erwerbsvorgang die Steuerschuld gemäß § 8 GrEStG entsteht. In diesem Zusammenhang wird auch erwähnt, dass die Käuferin H. C. im Bauträgervertrag selbst ausdrücklich versicherte, nicht zu dem im § 1 Abs. 1 Z 2 Tiroler Grundverkehrsgesetz (LGBI. Nr. 4/1971) genannten Personenkreis zu gehören. Dies würde dafür sprechen, dass für ihren Erwerb eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung gar nicht erforderlich war. Im Berufungsverfahren wurde auch gar nicht behauptet geschweige denn der Nachweis erbracht, dass tatsächlich ein grundverkehrsbehördliches Verfahren abgewickelt und als dessen Ergebnis von der Grundverkehrsbehörde die (erforderliche) Zustimmung versagt worden ist.

Die Bw. hat den gegenständlichen Antrag auf die vereinbarte Vertragsaufhebung gestützt. Bei der Beurteilung, ob durch den Aufhebungsvertrag der Bauträgervertrag (Kaufvertrag) vom 21. September 2001 rückgängig gemacht und damit der in Frage stehende Tatbestand gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG für die beantragte Nichtfestsetzung ("Rückerstattung") der Grunderwerbsteuer vorliegt, ist von folgender Rechtslage auszugehen.

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2.4.1984, 82/16/0165 vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine Rückgängigmachung liegt nur dann vor, wenn der Verkäufer hierdurch wiederum jene (freie) Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die er vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt, Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlangt (VwGH 25.10.1990, 89/16/0146, VwGH 16.3.1995, 94/16/0097,0098,0099, VwGH 12.11.1997, 97/16/0390,0391, VwGH 19.3.2003, 2002/16/0258). Eine solche Rückgängigmachung liegt somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (vgl. auch VwGH 20.8.1998, 98/16/0029). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander

derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlangt. Dies bedeutet, dass der Verkäufer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen. Eine solche Wiederherstellung des früheren Zustandes findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Verkäufer geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Grunderwerbsteuer, Rz 14 und 15 zu § 17 GrEStG 1987 mit weiteren VwGH- Erkenntnissen).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage entscheidet daher den Berufungsfall, ob durch die am 12./26. März unterfertigte Aufhebungsvereinbarung die Verkäuferin B- GmbH ihre ursprüngliche Rechtsstellung und damit ihre (freie) Verfügungsmacht über das in Frage stehende Verkaufsobjekt wiedererlangt hatte und damit ein echte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (Bauträgenervertrag(Kaufvertrag) vom 21. September 2001) vorliegt.

Bei der Beurteilung des Vorliegens einer echten Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges der H. C. ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

- Mit Bauträgenervertrag (Kaufvertrag) vom 21. September 2001 kaufte H. C. ("Käuferseite") von der B- GmbH die Wohneinheit Top W 3 und den Garagenabstellplatz TG 8 im Objekt Wohnanlage K um einen Kaufpreis von 2,450.000 S. Die Zahlungsmodalitäten entsprechend dem Baufortschritt wurden in Punkt IV festgelegt. Laut Punkt VII. sollte die Übergabe des Kaufobjektes voraussichtlich in der Zeit von 1. November 2002 bis 30. November 2002, spätestens jedoch zum 30. März 2003 erfolgen. Nach vollständiger Fertigstellung oder bei vereinbarter vorzeitiger Übernahme des vertragsgegenständlichen Kaufobjektes war noch eine verbleibende Rate von 2,1 % des Gesamtkaufpreises zur Zahlung fällig. Auffallend ist bei diesem Kaufvertrag, dass auf der letzten Seite der Vertragsurkunde die Tochter M. C. als "Käuferin" unterzeichnete und dieser Vertrag desweiteren von den Eltern H. C. und Mu. C. unterfertigt wurde.
- Die Aufsandungsurkunde vom 11. Juni 2002/1. August 2002 weist wiederum die H. C. als Käuferin aus und wurde nur von ihr unterschrieben. Der Punkt II hatte folgenden Wortlaut: *"Mit Bauträgenervertrag(Kaufvertrag) vom 21.9.2001 hat die Verkäuferin der Käuferseite die Wohnung Top W 3 samt Zubehör verkauft. Die Bedingungen dieses Bauträgenervertrages werden durch diesen Kaufvertrag nicht berührt und bleiben weiterhin in*

vollem Umfang wirksam. Dieser Bauträgervertrag ist diesem Vertrag angeschlossen und bildet einen integrierenden Bestandteil. "

- Der zwischen den Vertragsteilen H. C. als Käuferin und B- GmbH als Verkäuferin vereinbarte Aufhebungsvertrag wurde am 12. März 2003 von H. C. und am 26. März 2003 von der Verkäuferin unterfertigt.
- Mit Bedenkenvorhalt vom 15. März 2004 wurde die Bw. aufgefordert, den in der Berufung angeführten Kaufvertrag vom 26. März 2003 der M. C. mit der B- GmbH vorzulegen. Die Bw. legte daraufhin die zwischen B- GmbH und M. C. abgeschlossene Aufsandungsurkunde vor, die von der Käuferin M. C. am 12. März 2003 und von der Verkäuferin B- GmbH am 26. März 2003 unterfertigt worden war. Aus dem in Punkt I integrierten Grundbuchsauszug geht folgende Grundbuchsanmerkung hervor:
" a 318/2002 Zusage der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 24a WEG an W 3 TG 8 für M.C. (1984-06-08)" Weiters hatte der Punkt II nachstehenden Inhalt:
"Mit Bauträgervertrag(Kaufvertrag) hat die Verkäuferin der Käuferseite die Wohnung Top W 3 samt Zubehör verkauft. Die Bedingungen dieses Bauträgervertrages werden durch diesen Kaufvertrag nicht berührt und bleiben weiterhin in vollem Umfang wirksam."
- Die im Zuge der Vorhaltbeantwortung vorgelegte Pfandurkunde vom 23. September 2003/17. Oktober 2003, die zwischen der Liegenschaftseigentümerin M. C. und der kreditgebenden Bank abgeschlossen wurde, hatte auszugsweise folgenden Inhalt:
"A Geschäftsverbindung. Der Kreditgeber steht mit dem Kreditnehmer Mu. C., geb. 01.01.1944, Arbeiter, Adresse Top 3 und H. C., geb. 01.01.1948, Hausfrau, Adresse Top 3 und M. C., geb. 08.06.1984, Verkäuferin, Adresse Top 3 in ständiger Geschäftsverbindung, in deren Rahmen er Kredite und Darlehen, so mit Urkunde vom 24.7.2002, einräumt.
B. Sicherstellung. Zur Sicherstellung"

Die angeführten Tatumstände zeigen, dass der Aufhebungsvertrag von der Bw an jenem Tag unterzeichnet wurde, an dem die Tochter M. C. ihrerseits die Aufsandungsurkunde hinsichtlich dieses Kaufobjektes Top W 3 unterfertigt hat. Die Verkäuferin hat am 26. März 2003 sowohl den Aufhebungsvertrag als auch die mit M. C. abgeschlossene Aufsandungsurkunde unterschrieben. Dieser Aufsandungsurkunde wurde kein Bauträgervertrag (Kaufvertrag) als integrierender Bestandteil mehr beigeschlossen, was den Schluss nahe legt, dass mit dem in Punkt II ohne Datumsanführung erwähnten Bauträgervertrag (Kaufvertrag) der bereits hinsichtlich dieses Kaufobjektes bislang vorliegende Kaufvertrag gemeint ist. Weiters bleibt festzuhalten, dass hinsichtlich des Miteigentumsanteiles 99/1369, mit dem das Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 3 verbunden ist, die *" Zusage der Einräumung*

des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 24a WEG an W 3 TG 8 für M. C. (1984-06-08)"

grundbücherlich angemerkt war. Da zum Zeitpunkt der Aufhebung im März 2003 laut Punkt VII des Bauträgervertrages (Kaufvertrages) die Übergabe des Kaufobjektes bereits erfolgt bzw. kurz davor stehen musste und nach "Punkt IV. Zahlungsmodalitäten" von der Käuferin H. C. zu diesem Zeitpunkt bereits ein Großteil des Kaufpreises bezahlt gewesen sein musste, stellte sich auch die Frage der Rückstellung der Gegenleistung durch die Verkäuferin und der Finanzierung des Kaufpreises durch die neue Käuferin, der Tochter der Bw. Die in den beiden Bedenkenvorhalte diesbezüglich gestellten Fragen blieben ohne ausreichende Beantwortung, aus der vorlegten Pfandurkunde geht vielmehr hervor, dass das kreditgebende Bankinstitut mit den Kreditnehmern Mu. C. und H. C. (= Eltern der neuen Käuferin) bzw. M. C. in ständiger Geschäftsverbindung stehe. Aus dieser Unterlage geht aber keinesfalls hervor, dass als Folge der Aufhebung des Kaufvertrages es zur Rückstellung der Gegenleistung durch die Verkäuferin gekommen ist bzw. dass über Auftrag der Verkäuferin die neue Käuferin M. C. den von der Rückstellung umfassten Teil der Gegenleistung direkt an H. C. zu zahlen gehabt hätte. Die Aufhebungsvereinbarung enthielt nämlich keinerlei Regelungen über die Rückzahlung der bislang von H. C. geleisteten Kaufpreistraten durch die Verkäuferin. Dies zeigt aber wohl deutlich, dass zwischen den Vertragsteilen Einvernehmen darüber bestand, dass die Vertragsaufhebung mit gleichzeitigem Verkauf der in Frage stehenden Eigentumswohnung an die Tochter M. C. zu unveränderten Bedingungen und zu den selben Konditionen vereinbart war, ohne dass es zu einer finanziellen Rückabwicklung des ersten Kaufvertrages kommen sollte. Auf Grund der zeitlichen Abfolge der Abwicklung der Verträge über die Vertragsaufhebung und den Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu, den vorliegenden gleichen Vertragskonditionen, der bereits bestehenden grundbücherlichen Anmerkung gemäß § 24a WEG 1975 der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes am Verkaufsobjekt für M. C. sowie der gegebenen Personenverflechtung (Mutter-Tochter) kann keine Rede davon sein, dass die Verkäuferin die Möglichkeit erlangt hätte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Hat die Verkäuferin ihre durch die Unterfertigung des Aufhebungsvertrages dokumentierte Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem sie mit der augenscheinlich von der Erstkäuferin namhaft gemachten zweiten Käuferin (= Tochter der Erstkäuferin) kontrahierte und wurden überdies die bereits geleisteten Kaufpreistraten von der Verkäuferin an die Erstkäuferin nicht zurückgezahlt, dann liegt eine (echte) Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 nicht vor. Zweck des Dissolutionsvertrages war nicht die Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes, sondern nur die Ermöglichung der Weiterübertragung der Liegenschaft von der Mutter auf die

Tochter unter Vermeidung einer neuerlichen Grunderwerbsteuerpflicht. Dem Einwand, die Erstkäuferin H. C. habe als Folge der fehlenden grundverkehrsbehördlichen Genehmigung weder die Verfügungsmacht noch die Dispositionsfreiheit über das Grundstück erlangt, ist entgegenzuhalten, dass die Frage der Verwirklichung eines Erwerbsvorganges ausschließlich nach den steuerlichen Bestimmungen, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen ist. Dem Grunderwerbsteuergesetz ist nicht zu entnehmen, dass zur Verwirklichung des Erwerbsvorganges auch ein zivil- oder verwaltungsrechtlich wirksames Rechtsgeschäft vorliegen muss. Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges ist von der Entstehung der Steuerschuld nach § 8 GrEStG zu unterscheiden (siehe auch VwGH 30.5.1994, 89/16/0167, ÖStZB 1995/ Seite 50 und VwGH 22.9.1978, 675/77, ÖStZB 1979/Seite 69). Ein Erwerbsvorgang ist also nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar- was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt- der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Dass aber im Streitfall die Verfügungsmöglichkeit weiterhin bei der Erstkäuferin H. C. verblieb, zeigt – wie oben bereits ausgeführt- die zeitliche Abfolge verbunden mit der grundbücherlichen Anmerkung gemäß § 24a WEG 1975 deutlich, erfolgte doch die Aufhebung nur um den gleichzeitig vorgenommenen Verkauf der Eigentumswohnung an die im voraus bestimmte Käuferin (Tochter der Erstkäuferin) zu ermöglichen. Das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ist somit nicht erfüllt. Den auf die Bestimmungen des § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 4 zweiter Satz GrEStG 1987 gestützten Antrag auf "Rückerstattung" der Grunderwerbsteuer wurde daher mit dem bekämpften Bescheid zu Recht nicht entsprochen.

Hinsichtlich des gestellten Antrages auf mündliche Verhandlung bleibt noch festzuhalten, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO ein Rechtsanspruch der Partei auf mündliche Verhandlung nur dann besteht, wenn sie rechtzeitig (somit in der Berufung oder im Vorlageantrag) beantragt wurde. Im vorliegenden Fall wurde der Antrag außerhalb der Berufung vom 2. Mai 2003 oder des Vorlageantrages vom 28. August 2003 in einem ergänzenden Schreiben vom 29. September 2003 gestellt und vermittelte daher keinen Rechtsanspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, VwGH 16.09.2003, 2000/14/0116). Dieser "Antrag" wurde aber zum Anlass genommen, der Bw. durch den Bedenkenvorhalt vom 15. März 2004 noch Gelegenheit zu bieten ihr bisheriges Berufungsvorbringen zu ergänzen bzw. den Sachverhalt durch Beantwortung der darin gestellten Fragen zu vervollständigen. Die Bw. hatte daher

außerhalb einer mündlichen Verhandlung ausreichend Gelegenheit zur umfassenden Darstellung des Sachverhaltes und der von ihr vertretenen Rechtsmeinung.

Was den Hinweis auf den in der Berufung erwähnten (zu einer Einzelerledigung ergangenen) BMF- Erlass vom 24.7.2001 anlangt, wird auf die Ausführungen im Vorhaltschreiben vom 5. April 2004 verwiesen, worin ausführlich dargelegt wurde, warum diese Erlassmeinung für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles nichts bringen kann.

Zusammenfassend war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 3. Juni 2004