

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.S., Adresse, vertreten durch AA, Notar, Adresse2, vom 23. April 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. März 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Punkt "Zweitens" des notariellen Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 3. Juni 1997 übergab und überließ schenkungsweise J.S. ihre 60/729 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ X GB Y verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung W 14 (im Folgenden kurz Eigentumswohnung W 14) an ihre Tochter A.S., die dieses Vertragsobjekt in dankender Annahme der Schenkung in ihr Eigentum übernahm. Die Geschenkgeberin verzichtete ausdrücklich darauf, die vereinbarte Schenkung zu widerrufen. Nach Punkt "Viertens" gingen Besitz und Genuss der Schenkungsliegenschaftsanteile mit der Vertragsunterfertigung auf die Geschenknehmerin über, die von diesem Zeitpunkt angefangen auch Gefahr und Zufall von der Wohnungseigentumseinheit zu tragen und die hiervon zu entrichtenden Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben zur Zahlung zu übernehmen hatte. Unter Punkt "Fünftens" leistete die Geschenknehmerin Gewähr dafür, dass das Schenkungsobjekt mit Ausnahme des Pfandrechtes der "Bausparkasse1" (CLNR 13) und mit Ausnahme der Belastung durch das bestehende Mietverhältnis frei von Lasten aller Art, insbesondere daher frei von weiteren Pfandrechten, übergeben werde. Weiters stellten die Vertragsteile einvernehmlich fest, dass die angemerkte Rangordnung für die beabsichtigte Verpfändung (CLNR 30) von der "Bank" erwirkt worden sei und diese bereits verbindlich

zugesagt habe, das Schenkungsobjekt auch von der Höchstbetragshypothek (CLNR 11) lastenfrei zu stellen, weil die zugrunde liegende Forderung bereits getilgt sei. Punkt "Achtens" enthielt die Aufsandungserklärung. Mit Bescheid vom 27. Juni 1997 wurde für diesen angezeigten Rechtsvorgang Schenkungssteuer vorgeschrieben. Diese Festsetzung erlangte Rechtskraft.

In Punkt "Zweitens" des nunmehr streitgegenständlichen Stornierungs-, Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 12. Oktober 1998 vereinbarten die Vertragsteile J.S. und A.S. zum einen, den Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 3.6.1997 seinem gesamten Inhalt nach aufzuheben, zum anderen übergab und überließ J.S. in Punkt "Drittens, lit. a)" schenkungsweise ihre 62/729 Anteile an der Liegenschaft X GB Y verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung W 15 (im Folgenden kurz Eigentumswohnung W 15) an ihre Tochter A.S., die dieses Vertragsobjekt in dankender Annahme der Schenkung in ihr Eigentum übernahm. Nach Punkt "Füntens" gingen Besitz und Genuss der Schenkungsliegenschaftsanteile mit der Vertragsunterfertigung auf die Geschenknehmerin über, die von diesem Zeitpunkt angefangen auch Gefahr und Zufall von der Wohnungseigentumseinheit zu tragen und die hievon zu entrichtenden Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben zur Zahlung zu übernehmen hatte. Nach Punkt "Sechstens" leistete die Geschenknehmerin Gewähr dafür, dass das Schenkungsobjekt frei von Lasten aller Art, insbesondere daher frei von Pfand-, Bestand- oder sonstigen Nutzungsrechten übergeben werde. Hiezu stellten die Vertragsteile einvernehmlich fest, dass die "Bank" bereits die Freistellung zugesagt habe. Weiters stellten die Vertragsteile einvernehmlich fest, dass die zu CLNR 9 sichergestellte Schuld gegenüber der "Bausparkasse2." von S 223.600,-- und die zu CLNR 13 sichergestellte Darlehensforderung der "Bausparkasse1" zur Gänze bereits beglichen seien und lediglich die Löschung im Grundbuch unterlieben sei. Punkt "Zehntens" enthielt die Aufsandungserklärung.

Das Finanzamt sah durch diesen Rechtsvorgang u.a. einen Tausch zwischen J.S. und der A.S. und damit zwei Erwerbsvorgänge verwirklicht und schrieb mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid (und mit einem weiteren Grunderwerbsteuerbescheid vom gleichen Tag) gegenüber der A.S. (im Folgenden: Bw.) jeweils ausgehend von einer Tauschleistung von 1.400.000 S die 2%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 28.000 S fest. Die Bescheidbegründung lautete wie folgt: "Erwerb für J.S.: Tauschleistung ist der Verkehrswert der hingegebenen Liegenschaft, dieser wurde gemäß § 184 BAO mit S 1.400.000,-- geschätzt."

Die mit einem einheitlichen Schriftsatz erhobene Berufung bekämpft beide Grunderwerbsteuerbescheide mit dem Einwand, die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sei rechtswidrig erfolgt. Als Begründung wird auszugsweise angeführt:

"Der Stornierungs-, Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag, abgeschlossen zwischen Frau J.S. und Frau A.S., vom 12.10.1998 wurde vom Finanzamt Innsbruck als Tausch beurteilt und wurde hiefür Grunderwerbsteuer von S 28.000,-- und S 28.000,-- vorgeschrieben.

Mit Schenkungsvertrag vom 3.6.1997 hat Frau J.S. ihrer Tochter Frau A.S. u.a. im Schenkungsweg 60/729 Anteile an der Liegenschaft in EZ X GB Y, samt verbundenem Wohnungseigentum an W 14, unter der Bedingung der Lastenfreistellung seitens der "Bank" übergeben und hat Frau A.S. unter dieser Bedingung einen Pflichtteilsverzicht abgegeben.

Die "Bank" hat jedoch die Lastenfreistellung der Anteile verweigert und den Verkauf der Liegenschaftsanteile zur Schuldtilgung verlangt, sodaß Frau A.S. nicht Eigentümerin dieser Liegenschaftsanteile werden konnte und die Liegenschaftsanteile weiterhin im Eigentum von Frau J.S. verblieben. Diese hat die Liegenschaftsanteile auch zur Schuldtilgung verkauft.

Die 60/729 Anteile an der Liegenschaft in EZ X GB Y, samt verbundenem Wohnungseigentum an W 14, können daher Frau A.S., die das Eigentum hieran nicht erworben hat, auch nicht als taugliches Tauschobjekt zugerechnet werden, weil sie über diese mangels Eigentum daran gar nicht verfügen konnte.

Es liegt daher kein Tausch, sondern die Aufhebung der Schenkung vom 3.6.1997 aufgrund eines wesentlichen, unbehebbaren Mangels vor. Es wird darauf hingewiesen, daß zwischen Widerruf und Aufhebung eines Vertrages zu unterscheiden ist. Der Widerruf ist eine einseitige Erklärung, der bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines Widerrufes zur Aufhebung des Rechtsgeschäftes führt. Die Vertragsaufhebung ist jedoch eine einvernehmliche Willenserklärung der Vertragsteile, die Wirkungen des Rechtsgeschäftes zu beseitigen. Weil die Schenkung im vorliegenden Fall mit einem wesentlichen und unbehebbaren Mangel, nämlich der pfandrechtlichen Belastung, behaftet war, bestand ein Rechtsanspruch auf Aufhebung."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

"Eine auf Grund des Gesetzes entstandene Schenkungssteuerschuld kann durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt werden sein, nicht mehr beseitigt werden. Bücherliches Eigentum ist nicht Voraussetzung. Nach § 33 ErbStG ist eine Schenkungssteuer nur im Falle des vorbehaltenden Widerrufsrechtes einer Schenkung zu erstatte. Auf ein derartiges Recht wurde ausdrücklich vertraglich verzichtet. Daher ist die erste Übergabe gültig, da ein bücherliches Eigentum nicht Voraussetzung für die Gültigkeit der Schenkung hierfür ist.

Im gegenständlichen Fall ist daher von einem Tausch auszugehen, bei dem die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer besteht daher zu Recht. Ihre Berufung musste somit abgewiesen werden."

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird gegen die Annahme eines Tausches repliziert, dass der Schenkungsvertrag vom 3. Juni 1997 über die Wohnung W 14 einvernehmlich aufgehoben worden sei. Eine einvernehmliche Vertragsaufhebung schließe jedoch Schadenersatzansprüche wegen Nichterfüllung des Vertrages aus, weil die Erfüllungspflichten durch die Vertragsaufhebung eben einvernehmlich beseitigt würden. So auch der oberste Gerichtshof in der Entscheidung vom 24.02.1988, GZ 1Ob509/88. Nachdem also die Geschenknehmerin aufgrund der Aufhebung des Schenkungsvertrages keine Ansprüche gegenüber der Geschenkgeberin mehr zugestanden seien, habe sie auch keinen Übereignungsanspruch mehr gegen eine andere Wohnung eintauschen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet letztlich, ob das Finanzamt zu Recht in der im Stornierungs- und Schenkungsvertrag vom 12.10.1998 vereinbarten einvernehmlichen Aufhebung der mit Schenkungsvertrag vom 3.6.1997 vorgenommenen Schenkung der Eigentumswohnung W 14 (60/729 Liegenschaftsanteile) im Konnex gesehen mit der

gleichzeitig vereinbarten Schenkung der Eigentumswohnung W 15 (62/729 Liegenschaftsanteile) im Ergebnis eine wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen gesehen hat und damit bei diesem Rechtsvorgang vom Vorliegen eines grunderwerbsteuerpflichtigen Tausches ausgegangen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsgeschäfte, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt der Tauschvertrag. Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag.

Haben die Vertragspartner näher bezeichnete Anteile an Liegenschaften, also Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG, gegen andere Liegenschaftsanteile überlassen, somit ausgetauscht, werden damit (insgesamt zwei) Erwerbsvorgänge im Sinn des § 1 GrEStG verwirklicht (VwGH 30.5.1994, 93/16/0093, VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeggebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, RZ 38 zu § 4 GrEStG 1987 und Rz 109 zu § 5 GrEStG 1987).

Demgegenüber heißt gemäß § 938 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung. Sind Schenkungen vorher dergestalt bedungen, dass der Schenkende wieder beschenkt werden muss, so entsteht nach § 942 ABGB ("wechselseitige Schenkung") keine wahre Schenkung im Ganzen, sondern nur in Ansehung des übersteigenden Wertes. Der Begriff "Schenkung" iSd bürgerlichen Rechts setzt also einen Schenkungsvertrag, d.h. ein Schuldvertrag mit einem objektiven und subjektiven Tatbestand voraus. Das Wesen der Schenkung besteht darin, dass der Beschenkte ohne vermögenswerte Gegenleistung durch die Zuwendung eines Vermögenswertes bereichert wird. Weiters muss auch das Einverständnis der Vertragspartner über die Unentgeltlichkeit der Vermögensverschiebung vorhanden sein. Ohne diesen Schenkungswillen kommt eine Schenkung nicht zustande. Schenkungsabsicht ist für die Schenkung begriffswesentlich.

Für die Besteuerung ist der tatsächliche Erwerbsvorgang und nicht allein der Inhalt der Urkunde über das Rechtsgeschäft maßgebend, wobei allerdings der Umstand, dass die Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw. formalrechtliche Gestaltung anknüpfen, von der Urkunde zunächst auszugehen gebietet. Der

Grunderwerbsteuer ist aber ein starres Urkundenprinzip fremd. Es ist daher verfehlt, allein den Urkundeninhalt steuerlich zu beurteilen und den tatsächlichen Erwerbsvorgang außer Betracht zu lassen. Beispielweise lag dem VwGH- Erkenntnis 19.8.1997, 96/16/0148,0149 eine als "Schenkungsvertrag" bezeichnete Urkunde zu Grunde, nach der sich Ehegatten wechselseitig Grundstücke übertrugen. Nach Auffassung des VwGH sei in dem Wort "bedungen" im § 942 ABGB ("Wechselseitige Schenkung") keine förmliche Bedingung iSd § 696 ABGB, sondern vielmehr eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zu verstehen. § 942 ABGB sei somit als eine Regelung der (für eine Schenkung erforderlichen) Unentgeltlichkeit zu sehen. Wenn das "Gegengeschenk" bedungen war, so fehle eine solche Unentgeltlichkeit; es liege "eine Art" Tauschgeschäft vor. In den Beschwerdefällen sei der Tatbestand des § 942 ABGB erfüllt worden. Die beiden Beschwerdeführer hätten uno actu eine Vereinbarung über die wechselseitige Hingabe von Grundstücken getroffen, der es zufolge § 942 ABGB am Merkmal der Unentgeltlichkeit fehlte (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 195 zu § 1 GrEStG 1987).

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098 und VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126-5).

Im gegenständlichen Berufungsfall wurden mit der Vertragsurkunde vom 12. Oktober 1998 mehrere Rechtsgeschäfte abgeschlossen: Einerseits wurde die Vertragsauflösung des Schenkungsvertrages vom 3. Juni 1997, womit die Eigentumswohnung W 14 geschenkt worden war, einvernehmlich vereinbart; gleichzeitig schenkte J.S. ihrer Tochter A.S. die Eigentumswohnung W 15.

Die Zuwendung von Liegenschaften oder Liegenschaftsanteilen ist grundsätzlich erst ausgeführt, wenn die Liegenschaft in den Besitz des Erwerbers übergeht. Bei Liegenschaften oder bei ideellen Anteilen genügt zur wirklichen Übergabe die außerbücherliche Übergabe (VwGH 21.2.1985, 84/16/0014, VwGH 8.9.1988, 87/16/0169, VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237). Die Bestimmungen der Punkte "Zweitens" und "Viertens" des Schenkungsvertrages vom 3. Juni 1997 im Konnex gesehen mit dem Umstand, dass für diesen Rechtsvorgang eine Abgabenerklärung abgegeben und die vorgeschriebene Schenkungssteuer in Rechtskraft erwachsen ist, lassen die unbedenkliche Schlussfolgerung zu, dass die Geschenknehmerin A.S. den Besitz an den geschenkten Liegenschaftsanteilen (Eigentumswohnung W 14) erlangt und damit die vereinbarte Schenkung ausgeführt worden ist. Auf Grund der ausgeführten Schenkung kam der Bw. hinsichtlich dieses Liegenschaftsanteiles somit der tatsächliche und rechtliche Status einer Besitzerin und außerbücherlichen Eigentümerin zu. Wegen der vorliegenden Aufsandungserklärung hätte über bloß einseitiges Ansuchen auf

diesen Liegenschaftsanteilen die Einverleibung des Eigentumsrechtes für A.S. vorgenommen werden können. Sie war daher durchaus in der rechtlichen Lage, durch eine einvernehmliche Vereinbarung mit ihrer Mutter (der bucherlichen Eigentümerin) die geschenkte Eigentumswohnung W 14 gegen die Überlassung der Eigentumswohnung W 15 zu tauschen und damit im Ergebnis unmittelbar einen "Austausch" des Schenkungsobjektes herbeizuführen. Die in der Berufung und im Vorlageantrag gegen das Vorliegen eines Tausches ins Treffen geführten Argumente erweisen sich letztlich aus nachstehenden Gründen als sachlich nicht stichhaltig und sprechen daher nicht gegen die Annahme, die beiden Vertragsparteien hätten mit diesem einheitlichen Rechtsvorgang einen Grundstückstausch vereinbart.

In einem der Berufung beigelegten (auszugsweise wiedergegebenen) Schreiben vom 25. April 2001 bestätigte die Bank "über Ihren Wunsch" folgenden Sachverhalt:

"Mit Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 3.6.1997 hat.....

In Punkt V des Vertrages wurde dafür Gewähr geleistet, daß das Schenkungsobjekt, mit Ausnahme des Pfandrechtes der "Bausparkasse1" frei von weiteren Pfandrechten in das Eigentum von Frau A.S. übertragen wird.

Mit Schreiben vom 18.5.1998 hat der Urkundenverfasser, AA in I., bei der "Bank" in I. um Lastenfreistellung der Einheit W 14 hinsichtlich der Höchstbetragspfandrechte von S 910.000,-- und S 4,555.000,-- ersucht.

Diese Erteilung der Lastenfreistellung wurde von der "Bank" verweigert und wurde Frau J.S. nahegelegt, zur Reduktion des Schuldenstandes einen Verkauf der 60/729 Anteile an EZ X GB Y samt verbundenem Wohnungseigentum an W 14 durchzuführen. Der Verkauf zur Schuldenreduktion wurde in der Folge auch von Frau J.S. durchgeführt."

Vorerst fällt auf, dass um Lastenfreistellung erst mit Schreiben vom 18. Mai 1998 und somit ca 7 Monate nach der ausgeführten Schenkung angesucht wurde und zu diesem Zeitpunkt die Eigentumswohnung W 14 bereits mit Kaufvertrag vom 4. Mai 1998 von J.S. an einen Käufer verkauft worden war. Weiters ist in diesem Zusammenhang an Sachverhalt festzuhalten, dass laut Grundbuchsatz auf dem Anteil 13 (62/729- Anteil verbunden mit Wohnungseigentum W 15) und auch auf am Anteil 19 (60/729- Anteil verbunden mit Wohnungseigentum W 14), somit simultan, das Pfandrecht Höchstbetrag 910.000,-- S und das Pfandrecht Höchstbetrag 4,550.000,-- für die Bank eingetragen waren. Deshalb leistete die Geschenkgeberin sowohl im Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 3. Juni 1997 als auch im Stornierungs-, Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 12. Oktober 1998 letztlich "Gewähr dafür", dass das Schenkungsobjekt frei von diesen beiden Pfandrechten übergeben wird. Hinsichtlich der die Geschenkgeberin treffenden "Gewährleistung" und der "Pfandrechtssituation" als solcher gegenüber der Gläubigerin Bank bestand somit hinsichtlich beider Eigentumswohnungen grundsätzlich für die von der Geschenkgeberin zugesagten Lastenfreistellung dieselbe Ausgangsposition. Mit dem Berufungsvorbringen und dem im Bankschreiben "bestätigten Sachverhalt" führte die Bw. implizit aus, dass für die erste Schenkung um Lastenfreistellung bei dieser Hypothekengläubigerin angesucht, von dieser aber wegen des hohen Schuldenstandes eine solche verweigert und zur Schuldenreduktion

der Verkauf der Liegenschaft (anstatt der Schenkung an die Tochter) der Schuldnerin nahe gelegt worden sei. Diese Vorgabe der Bank habe dann zur einvernehmlichen Aufhebung der ersten Schenkung und zum Verkauf der Eigentumswohnung W 14 geführt. Wie aber dieser "bestätigte Sachverhalt" in Einklang mit dem Umstand zu bringen ist, dass am 18. Mai 1998 bereits der Kaufvertrag bezüglich der Eigentumswohnung W 14 abgeschlossen war, bleibt vollkommen unerklärlich und lässt dieses Vorbringen als bloße Schutzbehauptung erkennen. Außerdem wäre eine zwingende Anordnung des Verkaufes oder eine Einflussnahme auf die Auswahl der Liegenschaften dem Pfandgläubiger keinesfalls zugekommen; die Erwähnung der Eigentumswohnung W 14 hing vielmehr augenscheinlich lediglich damit zusammen, dass hinsichtlich dieses Liegenschaftsanteiles konkret um die Lastenfreistellung ersucht wurde. Diese von der Hypothekargläubigerin für die Lastenfreistellung verlangte vorherige Schuldenreduzierung hätte die Schuldnerin jedenfalls auch dadurch erreicht, dass sie die (ähnlich große) Eigentumswohnung W 15 verkauft und den dafür erzielten Verkaufserlös zur Schuldentilgung verwendet hätte. Entgegen dem Berufungsvorbringen lag daher keinesfalls ein "wesentlicher, unbehebbarer Mangel" vor, war doch die Lastenfreistellung bei einer (entsprechenden) vorherigen Schuldenreduktion zu erreichen. Dass hinsichtlich der Eigentumswohnung W 14 die in Frage stehende Lastenfreistellung durchaus zu bewerkstelligen gewesen wäre, zeigt der in der Berufung erwähnte Kaufvertrag mit aller Deutlichkeit, hat es doch darin die Verkäuferin J.S. ebenfalls übernommen, die vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile von den bezeichneten Pfandlasten (damit auch von den beiden in Frage stehenden Pfandrechten im Höchstbetrag von 910.000,-- S und 4.550.000,-- der Bank) lastenfrei zu stellen.

Waren aber auf beiden Miteigentumsanteilen (beiden Eigentumswohnungen) simultan dieselben Pfandrechte für die Bank eingetragen und leistete die J.S. für beide Schenkungsobjekte letztlich Gewähr für die Lastenfreiheit von diesen beiden Pfandrechten, dann erscheint das angeführte Argument, wegen der nicht erreichten Lastenfreistellung sei es zur einvernehmlichen Aufhebung hinsichtlich der Schenkung der Eigentumswohnung W 14 gekommen, unter Beachtung des dargestellten Geschehensablaufes für sachlich nicht zutreffend und lediglich "vorgeschoben". Die gewährleistete Lastenfreistellung von diesen beiden Pfandrechten hätte die Geschenkgeberin zum einen auch dadurch erreicht, dass sie die von der Bank verlangte Schuldenreduktion auf andere Weise herbeiführt hätte, beispielsweise durch den Verkauf der Eigentumswohnung W 15. Zum anderen traf das Erfordernis der vorherigen Schuldenreduktion um die Lastenfreistellung von der Bank zu erlangen, in gleicher Weise auf die Schenkung der Eigentumswohnung W 15 zu. Das Berufungsvorbringen vermochte daher nicht begründet aufzuzeigen, dass die vereinbarte Aufhebung der ersten Schenkung und gleichzeitige Schenkung der Eigentumswohnung W 15 die Folge der nicht zu erlangenden Lastenfreistellung gewesen ist, vielmehr lässt sich in freier Beweiswürdigung aus dem zeitlichen Geschehensablauf ableiten, dass einige Zeit nach

erfolgter Ausführung der ersten Schenkung – aus welchen Gründen immer- zwischen den Vertragsparteien der Wille und das Einvernehmen darüber entstanden ist, dass statt der Eigentumswohnung W 14 eigentlich die Eigentumswohnung W 15 das Schenkungsobjekt sein sollte. Zu dessen zivilrechtlichen Durchführung wurde der Weg der einvernehmlichen Aufhebung mit gleichzeitiger "Schenkung" der Eigentumswohnung W 15 gewählt. An Sachverhalt kann aus der einvernehmlichen Aufhebung der ersten Schenkung eines Liegenschaftsanteiles (Eigentumswohnung W 14) unter gleichzeitiger (uno actu) schenkungsweiser Übergabe eines anderen Liegenschaftsanteiles (Eigentumswohnung W 15) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die vereinbarte einvernehmliche Aufhebung und die gleichzeitig vereinbarte Schenkung einer anderen Eigentumswohnung in einer wirtschaftlichen Wechselbeziehung zueinander standen und sich wechselseitig bedungen haben. Der in einer Urkunde abgeschlossen Stornierungsvertrag und der Schenkungsvertrag waren als Einheit aufzufassen und mit diesen beiden Verträgen beabsichtigten die beiden Vertragsparteien augenscheinlich den von ihnen gewollten Wechsel des Schenkungsobjektes herbeizuführen. Der Zustimmung der Bw. zur einvernehmlichen Auflösung und damit zur Zurückgabe der bereits vor mehr als einem Jahr geschenkten Eigentumswohnung stand im Ergebnis als wirtschaftliches Äquivalent die gleichzeitig vereinbarte neuerliche Schenkung nunmehr der anderen Eigentumswohnung gegenüber. Die Bw. und ihre Mutter hatten durch die in einem unmittelbaren sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehenden beiden Rechtsgeschäfte (einvernehmliche Aufhebung und Schenkung) uno actu eine einheitliche Regelung über die wechselseitige Hingabe von Grundstücksanteilen getroffen, weshalb unbedenklich davon auszugehen ist, dass diese jeweils von den Vertragsparteien zu erbringenden Leistungen (Rückgabe/Überlassen der bereits geschenkten Eigentumswohnung durch die Bw., neuerliche Schenkung einer anderen Eigentumswohnung durch J.S.) wechselseitig "bedungen" waren. Zufolge § 942 ABGB fehlt es am Merkmal der Unentgeltlichkeit. Vielmehr liegt darin eine Art Tauschgeschäft. Das Finanzamt hat daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu Recht in der einvernehmlichen Aufhebung der ersten Grundstücksschenkung unter gleichzeitiger Vereinbarung einer neuen Grundstücksschenkung eine einheitliche Regelung zur Herbeiführung eines gewollten Grundstückstausches gesehen und ist demzufolge von zwei verwirklichten grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgängen (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039) ausgegangen. Die Höhe der angesetzten Bemessungsgrundlage (Wert der Tauschleistung) als solche blieb unbestritten und erscheint der Berufungsbehörde auf Grund des beim Verkauf der Eigentumswohnung W 14 erzielten tatsächlichen Kaufpreises unbedenklich.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.