

GZ. RV/0431-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Sebastian Hagsteiner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Abweisung eines Antrages gem. § 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 Kaufvertrag vom 14./21./30. November 2000 erwarben I. H.. und S. W. als gemeinsame Käuferinnen von K.O. als Verkäuferin 72/2259- Anteile an der EZ KG K-L, womit das Wohnungseigentum an der Wohnung Top 29 im Haus J. und an der Garage Top 36 untrennbar verbunden ist um einen Kaufpreis von 1.900.000 S. Entsprechend der

Abgabenerklärung wurde für diesen Erwerbsvorgang gegenüber den beiden Käuferinnen ausgehend von der anteiligen Gegenleistung die Grunderwerbsteuer mit jeweiligem Bescheid vom 19. Dezember 2000 festgesetzt. Diese Bescheide erlangten Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2001 wurde hinsichtlich beider Vorschreibungen mit der Erklärung, "dass die Einverleibung des Eigentumsrechtes hinsichtlich der beiden bisherigen Käuferinnen I.H. und S.W. nach dem Wohnungseigentumsrecht nicht möglich ist, daher wird der Vertrag als nichtig zurückgezogen und rückabgewickelt" der Antrag gestellt, gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz die bezahlte Steuer zurückzuüberweisen.

Im Schreiben vom 2. April 2001 wurde noch ausgeführt, dass über das Vertragsobjekt bereits ein neuer Kaufvertrag mit E. und K. T. abgeschlossen worden sei. Der Kaufpreis sei nicht geflossen, da der Vertrag rückabgewickelt worden sei.

Als Folge einer ergänzenden Sachverhaltserhebung durch das Finanzamt wurde noch eine allerdings undatierte Aufhebungsvereinbarung, unterzeichnet vom einschreitenden Rechtsanwalt für alle Vertragsparteien, beigebracht, die folgenden Inhalt hatte:

"I.

Die Vertragsparteien aus dem Vertrag vom 30.11.2000 bzw. 13.12.2000 zur Anzeigeregisterpostnummer XY erklären hiemit, daß gemäß § 17 Grunderwerbsteuer das Grundrechtsgeschäft, das den Anspruch begründen sollte, wegen eines Form/Rechtsfehlers ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes nicht verwirklicht werden konnte.

Den beiden beabsichtigten Käuferinnen I.H. und S.W. war es nach dem Wohnungseigentumsgesetz schon zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von Gesetzes wegen unmöglich, je gemeinsam Hälfteeigentümer der EZ Wohnung Top 29 und Garage Top 36 zu werden.

"II.

Gemäß dem Antrag vom 12.2.2001 vereinbaren die Parteien hiemit unwiderruflich die Aufhebung des rechtlich nicht durchführbaren Vertrages, sofern er nicht ohnehin nichtig ist.

Die Vertragsparteien beziehen sich auf Punkt X. des ursprünglichen Vertrages, sodaß diese Aufhebungsvereinbarung nunmehr vom Vertragsverfasser gefertigt wird."

Mit Bescheid vom 22. Mai 2001 wurde über diesen Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer abweislich abgesprochen. Die Begründung lautete wie folgt:

" Da eine echte Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG nicht vorliegt, sondern diese vielmehr nur formell erfolgt ist (1. Die Aufhebungsvereinbarung wurde nach dem neuerlichen Verkauf abgeschlossen. 2. Der in bar zu bezahlende Kaufpreis wurde von den neuen Käufern angeblich am 13.12.2000 entrichtet, obwohl der Kaufvertrag betreffend die Neukäufer erst am 20./21.2.2001 unterschrieben worden ist und der Kaufvertrag der Erstkäuferin S. W. erst am 5.12.2000 legalisiert worden ist). Da somit offensichtlich eine Abtretung des Übereignungsanspruches und keine Aufhebung erfolgt ist, muß Ihr Begehren abgewiesen werden."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung, worin ausgeführt wird, hinsichtlich dieses Rechtsgeschäftes liege absolute Nichtigkeit vor, da grundsätzlich eine Grundbuchseinverleibung zugunsten von Schwestern in Wohnungseigentumsgebäuden, in welchen also Wohnungseigentum nach dem WEG 1975 bestehe, nicht möglich sei. Ausgehend von der absoluten Nichtigkeit dieses Rechtsgeschäftes könne hiefür auch keine Grunderwerbsteuer anfallen, der Kaufpreis sei nicht geflossen, da das Geschäft nicht durchführbar gewesen sei, es sei nicht nur das formelle Verpflichtungsgeschäft, sondern auch das Verfügungsgeschäft völlig nichtig. Des weiteren habe die Verkäuferin K. O. ihre Verfügungsgewalt gar nie aufgegeben, die Käuferinnen seien nie eingezogen. Es hätte daher auch gar keiner Rückgängigmachung des wirtschaftlichen Ergebnisses und der Wiederherstellung der Verfügungsmacht der Verkäuferin bedurft. Die Aufhebungsvereinbarung sei nur in Entsprechung der Vorschriften des § 17 GrEStG verfasst worden. Der Vertrag sei keineswegs nur formell zum Zweck aufgehoben worden, um gleichzeitig die Liegenschaftsanteile auf andere Personen übertragen zu können. Dies sei nicht die Absicht gewesen, von vorne herein wäre beabsichtigt gewesen, dass die zwei Käuferinnen die Wohnung kaufen würden, was aber nach dem WEG rechtlich von vorne herein unmöglich gewesen wäre. Schon aus der zeitlichen Abfolge der Unterschriftenleistungen sollte die Behörde erkennen, dass hier nichts verschleiert werden sollte, sondern dass nur ein Fehler passiert sei, dessen Folgen korrigiert werden hätte müssen. Wäre nur eine der beiden Käuferinnen als solche aufgetreten, hätte es bei der Verbücherung keine Probleme gegeben und der erste Erwerbsvorgang wäre steuerlich abgeschlossen, der zweite Vertrag wäre nicht erforderlich gewesen.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, worin im Wesentlichen das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit dem Argument verneint wurde, der Erwerbsvorgang sei nicht rückgängig gemacht worden, da die Aufhebungsvereinbarung erst nach Abschluss des neuen Kaufvertrages unterfertigt worden sei. Von einer absoluten Nichtigkeit im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes könne auch nicht die Rede sein, zumal die Steuerschuld für den Erwerb der Liegenschaft bereits mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes entstehe, dh. mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erwerbe (Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht). Nicht erst das Erfüllungsgeschäft, der Erwerb des Eigentums durch Eintragung des Erwerbers im Grundbuch, verwirkliche den steuerpflichtigen Tatbestand, sondern bereits das Verpflichtungsgeschäft. Die rechtliche Unmöglichkeit gemeinsames Wohnungseigentum durch

Nichtehopaare zu erwerben, sei nach § 871 ABGB als Motivirrtum zu werten, der nur im Falle erfolgreicher Anfechtung von Bedeutung wäre.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Berufungsvorentscheidung wurde noch vorgebracht, entgegen der Ansicht des Finanzamt handle es sich beim Grundgeschäft um ein absolut nichtiges Geschäft, weil Wohnungseigentum zugunsten von Schwestern nicht begründet werden könne. Dies weder im Zuge eines Erfüllungsgeschäftes noch im Zuge eines Verpflichtungsgeschäftes. Die diesbezügliche Unterscheidung nach dem Steuergesetz sei für die Beurteilung des Grundgeschäftes irrelevant. Der Hinweis gemäß § 871 ABGB auf einen möglicherweise vorliegenden Motivirrtum sei nicht richtig und irreführend, auch die Bezugnahme auf eine Anfechtung sei in dieser Causa nicht relevant. Abzustellen sei einzig und allein auf das Grundgeschäft, durch welches eine Eigentumswohnung nach dem WEG an zwei Schwestern übertragen werden sollte, was aber nach dem WEG nicht möglich sei. Diese Causa sei daher nach dem WEG zu beurteilen, nicht nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des ho. Schreibens vom 11. April 2003 wurde im Antwortschreiben vom 12. Mai 2003 nunmehr ausdrücklich klargestellt, dass sich der gegenständliche Antrag gemäß § 17 GrEStG, die bezahlte Grunderwerbsteuer zurückzuüberweisen, auf die Verwirklichung des Tatbestandes gem. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG stützt, wodurch die Voraussetzungen gegeben sind, gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG die bereits festgesetzte Grunderwerbsteuer auf Null € abzuändern.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF 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 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 entsprechend abzuändern.

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 hiervon 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). 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.

Vor dem Hintergrund dieser obangeführten Rechtslage entscheidet daher den Berufungsfall, ob durch diese undatierte, laut Vorhaltbeantwortung zwischen dem 13. Februar 2001 und dem 16. Februar 2001 errichtete und dem Finanzamt am 16. Mai 2001 vorgelegte Aufhebungsvereinbarung die Verkäuferin K.O. ihre ursprüngliche Rechtsstellung und damit ihre (freie) Verfügungsmacht über das in Frage stehende Verkaufsobjekt wiedererlangt hatte und damit eine echte Rückgängigmachung des in Frage stehenden Erwerbsvorganges vorliegt. Das Finanzamt verneinte eine solche Rückgängigmachung mit den in den Begründungen des Bescheides und in der Berufungsvorentscheidung angeführten Argumenten.

Bei der Beurteilung dieser Streitfrage ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

- Mit Kaufvertrag vom 14./21./30. November 2000 kauften I.H. und S. W. als Käuferinnen von K. O. als Verkäuferin 72/2259- und 9/459 Anteile an den EZ, KG K.-L., womit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 29 und der Garage Top 36 untrennbar verbunden ist, um einen Kaufpreis von 1.900.000 S, wobei der Kaufpreis (Hypothekenübernahme und Barzahlung) bis längstens 30. November 2000 zu erfolgen hatte. Nach Punkt VI. erfolgte die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte am 30. November 2000. In Punkt XII dieses Kaufvertrages räumten die beiden Käuferinnen ihren Eltern E. und K. T. ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot ein.

- Mit Bescheid vom 19. Dezember 2000 wurde hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges gegenüber der Berufungswerberin Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Dieser Bescheid erlangte Rechtskraft.
- Mit Schreiben vom 12. Februar 2001 wurde ein Antrag gemäß § 17 GrEStG gestellt, die bezahlte Steuer zurückzuüberweisen.
- Als Beilage zum Schreiben vom 16. Mai 2001 wurde eine undatierte Aufhebungsvereinbarung, abgeschlossen zwischen K.O. einerseits und I.H. und S.W. andererseits, dem Finanzamt vorgelegt. Nach der Mitteilung vom 3. Mai 2003 wurde diese Aufhebungsvereinbarung in der 7. Kalenderwoche 2001 zwischen dem 13. Februar 2001 und dem 16. Februar 2001 errichtet.
- Mit Kaufvertrag vom 20./21. Februar 2001, abgeschlossen zwischen K.O. als Verkäuferin und E. und K. T. als gemeinsame Käufer, erwarben diese 72/2259- und 9/459 Anteile an den EZ KG K.-L., womit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 29 und der Garage Top 36 untrennbar verbunden ist, um einen Kaufpreis von 1,900.000 S. Dargelegt wurde, dass der Verkaufspreis am 13. Dezember 2000 durch die erwirkte Löschung einer Hypothek und durch Zahlung des restlichen Barbetrages an die Verkäuferin K.O. entrichtet worden war. Laut Punkt V. erfolgte die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte bereits am 30. November 2000.

An Sachverhalt lässt sich unbedenklich auf Grund der obigen Tatumstände und deren Zeitabfolge schließen, dass wegen des Umstandes, dass die beiden Erstkäuferinnen I. H. und S.W. als Geschwister nicht als Eigentümer der erworbenen Liegenschaftsanteile (Eigentumswohnung) im Grundbuch eingetragen werden konnten, der ursprüngliche Kaufvertrag vom 30. Novermber 2000 durch die in der Zeit zwischen dem 13. und 16. Februar 2001 errichteten Aufhebungsvereinbarung formell aufgehoben und am 20. /21. Februar 2001 nunmehr die Eltern der beiden ursprünglichen Käuferinnen von der Verkäuferin dieses Verkaufsobjekt zum selben Kaufpreis erworben haben. Hinsichtlich des Kaufpreises wurde im zweiten Kaufvertrag darauf hingewiesen, dass dieser durch die Übernahme der Hypothek und durch eine Barzahlung an die Verkäuferin jeweils am 13.12.2000 schon entrichtet worden ist. Auch die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte ist nach Punkt V des Kaufvertrages vom 20./21. Februar 2001 bereits am 30. November 2000 (entspricht dem Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme laut erstem Kaufvertrag) und somit vor formeller Auflösung des ersten Kaufvertrages und Abschluss des neuen Kaufvertrages mit den nunmehrigen Käufern erfolgt. Diese vertraglichen Festlegungen bezüglich der Bezahlung des Kaufpreises und der Übergaben und Übernahme stehen daher im diametralen Gegensatz zu den Berufungseinwendungen,

dass der Kaufpreis gar nicht geflossen und die Verkäuferin K.O. ihre Verfügungsgewalt gar nie aufgegeben habe. Wenn aber die Verkäuferin durch die Untertierung dieses zweiten Kaufvertrages den Erhalt des Restkaufpreises am 13. Dezember 2000 "quittiert" und die Teillösungserklärung der Hypothek zur Kenntnis nimmt, "nachdem der Darlehensrückstand am 13.12.2000 von den Käufern abgedeckt wurde", dann wird deutlich, dass bereits von den Erstkäufern die Kaufpreisabstattungen (Hypothekenübernahme zur Abstattung, Restkaufpreiszahlung) entsprechend den getroffenen Vereinbarungen geleistet und die Übernahme und Übergabe laut Vertrag erfolgt ist.

Aus dem Inhalt der vom selben Rechtsanwalt errichteten Verträge, der zeitlichen Abfolge der Vertragsabwicklung, dem persönlichen Naheverhältnis der Erstkäufer und der Zweitkäufer (Kinder- Eltern), den Zahlungsmodalitäten und dem Zeitpunkt der Übergabe/ Übernahme des Vertragsobjektes kann begründet die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Verkäuferin K.O. durch die getroffene Aufhebungsvereinbarung die freie Verfügungsmacht über ihren Liegenschaftsanteil tatsächlich nicht erlangt hat. Diese Vertragsaufhebung des ersten Kaufvertrages erfolgte vielmehr lediglich zu dem Zweck, diese Liegenschaftsanteile fast zeitgleich nunmehr zu denselben Konditionen formal an die Eltern der ersten Käuferinnen zu verkaufen, die im Gegensatz zu den beiden Schwestern als Ehegatten nunmehr die rechtlichen Voraussetzungen erfüllten, nach den Bestimmungen der §§ 8 und 9 Wohnungseigentumsgesetz 1975 gemeinsames Wohnungseigentum je eines halben Mindestanteiles zu begründen und somit durch Einverleibung in das Grundbuch Wohnungseigentum hinsichtlich des Verkaufsobjektes zu erwerben. Diese mit der Aufhebungsvereinbarung und dem fast zeitgleich vorgenommenen neuen Kaufvertragsabschluss verfolgte alleinige Zielsetzung geht implizit auch aus dem Berufungsvorbringen andeutungsweise hervor. Wenn aber in der Vorhaltbeantwortung hinsichtlich des Zeitablaufes als wesentlich erachtet wird, dass die (undatiert gebliebene) Aufhebungsvereinbarung in der 7. Kalenderwoche zwischen dem 13. und dem 16. Februar 2001 errichtet worden ist, der nachträgliche Kaufvertrag zwischen K. O. und E./K. T aber erst am 20./ 21. Februar 2001 abgeschlossen wurde, also nach der 7. Kalenderwoche und daraus abgeleitet wird, dass zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsmacht bereits wieder auf die Verkäuferin K.O. übergegangen sei, dann steht diesem Vorbringen entgegen, dass die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages mit den Eltern der Erstkäuferinnen trotz dieser geringfügigen Zeitdifferenz (siehe diesbezüglich VwGH 28.9.2000, 2000/16/0331, dort Zeitdifferenz von 4 Tagen) von nur wenigen Tagen gleichsam doch uno actu vollzogen wurde, denn bei Abschluss der Aufhebungsvereinbarung stand augenscheinlich

für alle Vertragsparteien bereits fest, dass an Stelle der Erstkäuferinnen deren Eltern diese Eigentumswohnung zu den gleichen Konditionen kaufen. Dies zeigt sich darin deutlich, dass in dieser Aufhebungsvereinbarung keinerlei Festlegungen hinsichtlich der Rückerstattung des bereits bezahlten Kaufpreises und der Rückübergabe/Rückübernahme der Liegenschaft getroffen wurden. Im Gegenteil, im neuen Kaufvertrag wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Kaufpreis bereits am 13. Dezember 2000 an die Verkäuferin bezahlt und die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte schon am 30. November 2000 erfolgt ist. Dies zeigt aber wohl unbedenklich auf, dass die ersten Käuferinnen und die nachträglich kaufenden Eltern gegenüber der Verkäuferin gleichsam mit dem einvernehmlichen Ziel und dem Willen aufgetreten sind, dass nunmehr die Eltern, weil auf Grund der Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes deren beide Kinder nicht gemeinsames Wohnungseigentum durch Grundbucheintragung erwerben konnten, als formelle Erwerber aufscheinen. In diesem Zusammenhang sollte vielleicht auch nicht unerwähnt bleiben, dass im Punkt XII des ersten Kaufvertrages die beiden Kinder ihren Eltern bezüglich der erworbenen Liegenschaft ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot einräumen wollten.

Zusammenfassend kann aus den oben wiedergegebenen besonderen Umständen des Berufungsfalles sachlich begründet gefolgert werden, dass keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegt, weil die Verkäuferin durch die Auflösungsvereinbarung und dem kurz darauf folgenden Abschluss des zweiten Kaufvertrages mit den Eltern zu denselben Konditionen nicht jene Verfügungsmacht über die verkauften Liegenschaftsanteile erlangte, die sie vor Abschluss des (ersten) Kaufvertrages innehatte. Erfolgte keine echte Rückgängigmachung, dann hat mangels Verwirklichung dieses geltend gemachten Abänderungstatbestandes das Finanzamt zu Recht mit dem bekämpften Bescheid der beantragten Abänderung (Herabsetzung) gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG der festgesetzten Grunderwerbsteuer auf Null und der Rücküberweisung der bereits bezahlten Grunderwerbsteuer nicht entsprochen.

Mit dem Vorbringen, es handle sich um ein absolut nichtiges Geschäft, weil Wohnungseigentum zugunsten von Schwestern nicht begründet werden könne, kann für den Standpunkt der Berufungswerberin aus nachstehenden Gründen letztlich ebenfalls nichts gewonnen werden. Vorerst ist diesem Einwand darin beizutreten, dass gemäß § 878 ABGB nicht Gegenstand eines gültigen Vertrages sein kann, was geradezu unmöglich ist. Die herrschende Meinung versteht unter dem Begriff des "geradezu Unmöglichen", der sich nur auf das schon im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unmögliche (= anfängliche oder ursprüngliche Unmöglichkeit) bezieht, sowohl das faktisch Absurde als auch das rechtlich

Unmögliche. Der von den Vertragspartnern in dem Kaufvertrag über einen Liegenschaftsanteil verbunden mit Wohnungseigentum (Eigentumswohnung) angestrebte Eigentumsübergang an die zwei Geschwister konnte nach der damals bestehenden österreichischen Rechtsordnung (§ 8 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz 1975) nicht bewirkt werden. Das Rechtsgeschäft war daher infolge rechtlicher Unmöglichkeit des Vertragsgegenstandes gemäß § 878 Satz 1 ABGB unwirksam (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 131 zu § 1 GrEStG und OGH vom 13.12.1994, 5 Ob 138/94, JBI 1995, 788). Wenn auch die Berufungswerberin ihr Antragsbegehren auf § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG stützte, bleibt doch ergänzend noch festzuhalten, dass auch die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG für den Standpunkt der Berufungswerberin nichts gebracht hätte. Wie dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 24.3.1976, Zl. 567/74, entnommen werden kann, unterscheidet der Gerichtshof zwischen "Nichtgeschäften" und nichtigen Geschäften im Sinne des § 23 Abs. 3 BAO. In dieser Gesetzesstelle wird die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- und Handlungsfähigkeit angesprochen. Der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z 3 GREStG setzt voraus, dass das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig - also nichtig oder erfolgreich angefochten- ist (VwGH vom 9.8.2001, 2000/16/0085). Die Ungültigkeit eines Rechtsgeschäftes kann aber nicht dem Umstand gleichgesetzt werden, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt nicht rechtswirksam geworden ist. Nach Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz. 55 zu § 17 sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 17 Abs.1 Z 3 GrEStG dann nicht erfüllt, wenn das abgeschlossene Rechtsgeschäft ein sogenanntes Nichtgeschäft ist. Ein solches liegt bei Unmöglichkeit der Leistung im Sinn des § 878 ABGB vor. War daher den beiden Geschwistern von Anfang an rechtlich unmöglich, mit diesem Kaufvertrag gemeinsam den dem Mindestanteil entsprechenden Miteigentumsanteil je zur Hälfte und das damit verbundene Wohnungseigentum zu erwerben, dann stellt der diesbezüglich abgeschlossene Kaufvertrag wegen (rechtlicher) Unmöglichkeit der Leistung ein sogenanntes Nichtgeschäft dar. Bei einem Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt. Da somit dieser Kaufvertrag keinen Anspruch auf Übereignung begründete und damit die Festsetzung der Grunderwerbsteuer ausschließt, hätte die mit Bescheid vom 19. Dezember 2000 erfolgte Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit dem Hinweis der Nichtverwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestandes bekämpft werden müssen. Die Bestimmung des § 17 GrEStG bietet hingegen keine Handhabe dafür, versäumte Verfahrensschritte (Einbringung einer Berufung) später auf dem Umweg über ein

Rückvergütungsverfahren nachzuholen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 47 zu § 17 GrEStG 1987). Neben dem Umstand, dass durch die abgeschlossene Aufhebungsvereinbarung keine echte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne der geltend gemachten Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfolgt ist, vermochte somit auch der Hinweis auf die rechtliche Unmöglichkeit der Leistung keine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Abweisungsbescheides aufzuzeigen.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, 22. Mai 2003