



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/1810-W/04

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn C.K., G., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Juli 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 21. Februar 2003 haben Herr J.M. und Herr C.K., der Berufungswerber, dem beurkundenden Notar einen als Privaturkunde errichteten Abtretungsvertrag zum Zwecke der notariellen Bekräftigung übergeben.

Der beurkundende Notar hat diese Privaturkunde im Sinne des § 54 der Notariatsordnung geprüft, insbesondere hat er die Parteien über ihre persönliche und solidarische Haftung gem. § 78 GmbH-Gesetz für die Volleinzahlung des Stammkapitals auch bis fünf Jahre nach ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft belehrt.

Die Vertragsparteien erklärten nach Belehrung über eine allfällige Grunderwerbsteuerpflicht, dass sich im Vermögen der Gesellschaft Liegenschaften befinden:

#### "ABTRETUNGSVERTRAG"

##### *Erstens:*

*Herr J.M., geb. 1974, Kaufmann, ist Gesellschafter der N=N.E.; die zu FN xxx des Firmenbuches des Handelsgerichtes Wien registriert ist und ihren Sitz in Wien hat, mit einem Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage von ATS 500.000,00 (in Worten Schilling fünfhunderttausend), d.s. EUR 36.336,42 (in Worten EURO*

---

sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entspricht und zur Hälfte bar einbezahlt ist.

**Zweitens:**

Herr J.M. tritt diesen seinen Geschäftsanteil an N=N.E., welcher einer Stammeinlage von ATS 500.000,00 (in Worten Schilling fünfhunderttausend), d.s. EUR 36.336,42 (in Worten EURO sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entspricht und zur Hälfte bar einbezahlt ist, an Herrn C.K., geb. xy, Kaufmann, GS, ab und dieser erklärt die Vertragsannahme.

**Drittens:**

Der Abtretungspreis beträgt EUR 1,-- (EURO eins) und wurde bereits verrechnet.

**Viertens:**

Herr C.K. erwirbt diesen Geschäftsanteil mit allen Rechten und Pflichten die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen, beziehungsweise obliegen.

Er erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen, und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen, ferner den abtretenden Gesellschafter hinsichtlich aller Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschafterverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.

**Fünftens:**

Der abtretende Gesellschafter, Herr J.M., haftet dafür, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil sein unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist.

Er verpflichtet sich, etwa auftretende noch von ihm zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und den Erwerber, Herrn C.K., diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Er erklärt ferner, dass neben den dem Übernehmer bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

**Sechstens:**

Als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die Übernehmerin wird der Tag der Unterfertigung dieses Vertrages vereinbart.

**Siebentens:**

Alle Kosten der Errichtung und Vergebührungen dieses Vertrages trägt der übernehmende Gesellschafter C.K.."

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von Euro 48.557,95 fest.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht und gleichzeitig der Antrag auf § 17 GrEStG gestellt.

Vorgebracht wird, der Berufungswerber habe den Geschäftsanteil an der N=N.E. im Nominale von ATS 500.000,00 von Herrn J.M. nie übernommen. Der Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 habe nicht dem Parteiwillen entsprochen und sei im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG

durch Vereinbarung rückgängig gemacht worden. Als Beweis wurde das offene Firmenbuch zu FN xxx des Handelsgerichtes Wien genannt. Die Grunderwerbsteuer sei daher mit Null festzusetzen.

Mit Schreiben vom 5. August 2004 reichte der Berufungswerber zum Beweis des Berufungsvorbringens durch seinen Rechtsfreund eine notariell beglaubigte eidesstättige Erklärung eines ehemaligen Geschäftspartners des Berufungswerbers, Herrn N.S., folgenden Inhaltes nach:

**"ERKLÄRUNG"**

*Hiermit erkläre ich, N.S., geb.: yx, an Eides statt, dass der Abtretungsvertrag vom 21.02.2003 abgeschlossen zwischen Herrn J.M. und Herrn C.K. unmittelbar nach Abschluss desselben, aufgrund Vereinbarung nie tatsächlich zu Stande gekommen ist, da Bedingungen nicht erfüllt wurden, und eine tatsächliche Vollziehung der Abtretung nicht statt fand, sodass der Abtretungsvertrag vom 21.02.2003 in meinem Beisein für null und nichtig erklärt und vernichtet wurde."*

Im Zuge der Ermittlungen durch das Finanzamt wurden an den Berufungswerber folgende Fragen gestellt:

*" 1) Falls der Vertrag wegen Dissens nicht zustande gekommen ist, wird um Bekanntgabe ersucht, inwiefern sein Text nicht dem Parteiwillen entsprochen hat und wieso die Urkunde trotzdem von beiden Parteien unterzeichnet wurde. Weiters wird um Vorlage einer schriftlichen Erklärung des Vertragspartners, dass und warum der Vertrag trotz Beurkundung nicht zustande gekommen ist, ersucht.*

*2) Wenn der Vertrag wegen Nichterfüllung von Bedingungen nicht rechtswirksam geworden ist, wird um Bekanntgabe ersucht, welche Bedingungen nicht erfüllt wurden, warum diese Bedingungen nicht im Vertrag aufscheinen und in welcher Form diese Bedingungen vereinbart wurden. Falls die Bedingungen in einer weiteren Urkunde vereinbart wurden, wird um Vorlage einer Kopie dieser Urkunde ersucht. Falls die Bedingungen nur mündlich vereinbart wurden, wird um Vorlage einer schriftlichen Bestätigung des Vertragspartners über den Inhalt der nur mündlich vereinbarten Bedingungen ersucht. Weiters wird jedenfalls um Vorlage einer schriftlichen Erklärung des Vertragspartners, dass aufgrund der Nichterfüllung welcher Bedingungen der Vertrag nicht rechtswirksam geworden ist, ersucht.*

*3) Falls der Vertrag vorerst doch zustande gekommen ist und später durch Vereinbarung aufgelöst (rückgängig gemacht) wurde, wird um Vorlage einer Kopie der Urkunde über die Auflösung (Rückgängigmachung) ersucht. Falls der Vertrag mündlich aufgelöst (rückgängig gemacht) wurde wird um Vorlage einer Bestätigung des Vertragspartners, dass und wann der Vertrag mündlich aufgelöst (rückgängig gemacht) wurde, ersucht.*

*Bemerkt wird, (Anm.: dass) der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 3 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft erfüllt wird."*

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mitgeteilt, dass der gegenständliche Abtretungsvertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden sei, dass die N=N.E. eine Finanzierung für den Rückkauf des Objektes PS von der Firma FPS erhalte.

Diese Finanzierung sei nach Ausführung der abtretenden Partei bereits zugesichert gewesen und handle es sich bei der Übermittlung laut der abtretenden Partei nur mehr um eine Formsache.

Auf Grund dieses Umstandes sei diese Bedingung nicht mehr in den Abtretungsvertrag aufgenommen, sondern nur als mündliche aufschiebende Nebenbedingung zum Abtretungsvertrag abgeschlossen worden.

Da in weiterer Folge die von der abtretenden Partei zugesagte Finanzierungszusage nicht übermittelt worden sei, sei die gegenständliche Bedingung nicht eingetreten und der Abtretungsvertrag bis heute nicht in Rechtsgültigkeit erwachsen.

Da die abtretende Partei "untergetaucht" sei, sei es dem Berufungswerber nicht möglich, eine Bestätigung der abtretenden Partei vorzulegen.

Zum Beweise hierfür, dass dieser Abtretungsvertrag unter der mündlichen aufschiebenden Nebenbedingung der Rückkauffinanzierung PS abgeschlossen worden sei, benenne der Berufungswerber den Geschäftsführer der FPS, Herrn N.S., als Zeugen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 5. Oktober 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde die Abweisung damit, dass mit Abtretungsvertrag vom 21.2.2003 J.M. dem Berufungswerber alle Anteile an der N=N.E. abgetreten habe. Gem. Pkt. 6. der Vereinbarung sei der Tag der Vertragsunterfertigung als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf den Übernehmer festgelegt worden. In der ergänzenden Mitteilung im Berufungsverfahren vom 13. September 2004 habe der Berufungswerber mitgeteilt, dass der Abtretungsvertrag unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden wäre, welche nie eingetreten sei, wofür N.S. als Zeuge benannt worden sei. Dieser Behauptung des Berufungswerbers werde in freier Beweiswürdigung kein Glauben geschenkt, da die beiden Vertragspartner als Kaufleute nach Ansicht des Finanzamtes nicht den Tag der Unterfertigung des Vertrages als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten festgelegt hätten, wenn der Vertrag bedingt abgeschlossen worden wäre und der Berufungswerber noch in der Berufungsschrift vom 21. Juli 2004 behauptet hat, der o.a. Abtretungsvertrag hätte nicht dem Parteiwillen entsprochen und wäre rückgängig gemacht worden. An dieser Einschätzung vermöge auch die vorgelegte eidesstättige in sich widersprüchliche Erklärung von N.S. nichts zu ändern. Der Ansatz der Werte der Grundstücke als Bemessungsgrundlage stütze sich nicht wie im angefochtenen Bescheid angeführt worden sei auf § 4 Abs. 2 Z. 1, sondern auf § 4 Abs. 2 Z. 3 GrEStG.

Im nunmehr gestellten Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt, dass in der Berufungvorentscheidung die Hinweise des Antragstellers bezüglich der aufschiebenden Bedingung bzw. bezüglich des Verschwindens der abtretenden Partei, was jedenfalls dessen unkorrekte Vorgangsweise indiziere und die damit zusammenhängende Relevanz für die

---

Vorschreibung der Grunderwerbsteuer, zum Teil völlig außer Acht gelassen bzw. nicht gehörig berücksichtigt worden seien.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1. Zum Rechtsgeschäft**

Gemäß dem hier anzuwendenden § 1 Abs. 3 Z. 3 GrEStG 1987 führt auch ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft begründet, sofern zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, die Steuerpflicht herbei (VwGH vom 4. 9. 1986, 86/16/0062).

Unter "Übertragung" bzw. "Erwerb" aller Anteile ist der Erwerb der bereits in einer Hand vereinigten Anteile an einer Gesellschaft mit Grundbesitz zu verstehen (es ist also die Weiterübertragung bzw. das Zusammenbleiben aller Anteile in einer Hand Tatbestandsmerkmal). Hinsichtlich eines Rechtsgeschäftes, das den Anspruch auf Übereignung aller Anteile begründet, gelten die Ausführungen über die Vereinigung als Folge eines Rechtsgeschäftes sinngemäß mit der Maßgabe, dass das hier gemeinte Rechtsgeschäft nicht auf die Übertragung der noch nicht in einer Hand vereinigten Anteile, sondern auf die gemeinsame Übertragung aller (und daher der schon in einer Hand vereinigten) Anteile an einer Gesellschaft im Ganzen gerichtet ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuergesetz, zu § 1 Rz 329).

Nach § 4 Abs. 2 Z. 3 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften. Als Wert des Grundstückes ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Artikel 16 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Im Berufungsverfahren wird nun vorgebracht, der Berufungswerber habe den Geschäftsanteil nie übernommen, der Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 habe nicht dem Parteiwillen entsprochen und sei im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG durch Vereinbarung rückgängig gemacht worden. Beweis liefere das offene Firmenbuch. Weiters wird die Erklärung eines ehemaligen Geschäftspartners übermittelt, wonach der Abtretungsvertrag aufgrund Vereinbarung nie tatsächlich zu Stande gekommen sei, sodass der Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 für null und nichtig erklärt und vernichtet worden sei.

Zu unterscheiden ist bezüglich der – wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in seiner Berufungsvorentscheidung ausführt – "in sich widersprüchlichen" eidesstattlichen Erklärung, ob der Abtretungsvertrag nun nicht zu Stande kam oder wohl zu

---

Standes kam, aber, wie eingewendet wird, auf Grund einer Parteienvereinbarung rückgängig gemacht wurde.

### a) Zum gültigen Vertragsabschluss

§ 76 HGB regelt die Übertragung von Geschäftsanteilen. Nach § 76 Abs. 2 HGB bedarf es zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden eines Notariatsaktes. Es genügt auch, wenn der Anbieterende von der Annahme durch Notariatsakt verständigt wird. Mit dem Abschluss des Verfügungsgeschäftes ist der Anteil abgetreten.

Der OGH hat mit Beschluss vom 15. Mai 2001, GZ. 5 Ob 41/01t, ausgeführt, dass das Formgebot nach nunmehr ständiger Rechtsprechung sowohl für das Verpflichtungs- als auch für das Verfügungsgeschäft gefordert werde (6 Ob 241/99f, 6 Ob 241/98d, 7 Ob 2350/96f, 6 Ob 640/91 uva). Nach ebenso ständiger Rechtsprechung bezwecke die Formvorschrift des § 76 Abs. 2 GmbHG vor allem die Immobilisierung der Geschäftsanteile, also die Unterbindung der Umlauffähigkeit der Geschäftsanteile im Handelsverkehr, insbesondere im Börsenverkehr, weiters aber auch den Schutz der Parteien beim Erwerb einer Beteiligung vor Übereilung sowie die Sicherstellung, dass die Identität der jeweiligen Gesellschafter festgestellt werden könne (4 Ob 255/99z = EvBl 2000/59, 4 Ob 99/99h, 6 Ob 241/98d, 7 Ob 2350/96f ua., Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbH-Gesetz zu § 76 Rz 16).

Einer Eintragung ins Firmenbuch bedarf es hiezu nicht (Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbH-Gesetz zu § 76 Rz 11 samt Judikaturzitaten).

Im gegenständlichen Fall wurde am 21. Februar 2003 ein solcher Abtretungsvertrag zwischen Herrn J.M. und dem Berufungswerber unterfertigt. Der beurkundende Notar hat diese Privaturkunde schließlich im Sinne des § 54 der Notariatsordnung geprüft, die Parteien über ihre persönliche und solidarische Haftung gem. § 78 GmbH-Gesetz belehrt und die Urkunde unterfertigt. *Damit ist der Abtretungsvertrag grundsätzlich wirksam zu Stande gekommen.* Da es keiner Eintragung ins Firmenbuch bedarf, kann dieses auch keinen Beweis liefern.

Ein Notariatsakt ist grundsätzlich in allen Fällen der Änderung der formellen Rechtszuständigkeit erforderlich. Das gilt auch für die Rückübertragung eines Geschäftsanteiles, wenn der Erwerber gemäß § 918 ABGB vom Verpflichtungsgeschäft zurückgetreten ist (Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbH-Gesetz zu § 76 Rz 26 samt Judikaturzitaten).

Eine solche formelle Vereinbarung über den Rücktritt wurde dem Finanzamt jedoch nicht vorgelegt.

### b) Zum Nicht zu Stande kommen des Vertrages

---

Der Berufungswerber wendet ein, es habe eine *mündliche* aufschiebende Nebenbedingung zum Vertrag gegeben; die gegenständliche Bedingung sei nicht eingetreten und der Abtretungsvertrag sei bis heute nicht in Rechtsgültigkeit erwachsen.

Im Gegensatz zu Deutschland wird in Österreich bei vergleichbarer Rechtslage von der herrschenden Lehre die Ansicht vertreten, dass reine Nebenabreden jedenfalls nicht formbedürftig seien (OGH 15. 5. 2001, GZ. 5 Ob 41/01t samt Judikaturzitaten, Koppensteiner/Rüffler, zu § 76, Rz 20).

Rummel vertritt die Auffassung, Nebenabreden zu kraft Gesetzes formbedürftigen Geschäften seien dem Formzweck entsprechend zumeist ebenfalls formbedürftig. Der Parteiwille sei insofern unmaßgeblich. Auch hier spreche Vermutung für Richtigkeit und Vollständigkeit der Urkunde. Der Formzweck von § 76 Abs. 2 GmbHG sei die Immobilisierung des Geschäftsanteils. Ein zu niedrig beurkundeter Kaufpreis hindere daher die Gültigkeit des Geschäftes nicht. Die Meinung Ehrenzweigs, AT 267 (zust Gschnitzer in Klang 269), wonach die formgerechte Urkunde noch von mündlicher Zustimmungserklärung abhängig gemacht werden könne, sei zwar im Prinzip zutreffend, lasse aber nicht deutlich genug erkennen, dass der Formzweck auch letztere erfassen und daher formpflichtig machen könne. Insbesondere die Warnfunktion sei durch vorerst unverbindliche schriftliche Fixierung ja nicht gesichert (Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Aufl., § 886, II. Zur gesetzlichen Form im Besonderen, Rz 12).

Der OGH sah in seinem Erkenntnis vom 15. 5. 2001, GZ. 5 Ob 41/01t, keinen Grund von der in Österreich herrschenden Ansicht, das Formgebot nach § 76 Abs. 2 GmbHG sei bei Nebenabreden eingeschränkt auf den *Zweck der Vorschrift* aufzufassen, abzugehen. Zu prüfen sei jedoch, ob eine Nebenabrede dem Formzweck zuwiderlaufe. Der Notariatsakt solle dem Bewerber die Risiken, die mit einem Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einhergehen, bewusst machen. Es gehe also darum, dass sich der Erwerber mit dem Kaufobjekt als solchem und den damit üblicherweise verbundenen Gefahren auseinandersetze. Der Kaufpreis selbst gehöre zwar zweifellos zu den Hauptbestandteilen des Vertrages, berge aber in sich keine anderen Risiken, als dies bei jedem anderen, nicht formbedürftigen Kauf auch der Fall sei. Nur auf die mit dem Erwerb von Geschäftsanteilen einer GmbH typischerweise verbundenen besonderen Gefahren und Risken könne der Notar hinweisen. Darin liege der Schutz des Erwerbers. In wirtschaftlichen Belangen sei es - wie bei jedem anderen Rechtsgeschäft - Sache des Erwerbers, seine Entscheidungen zu treffen. Ein besonderes Schutzbedürfnis in dieser Hinsicht sei also nicht zu erkennen. Werde daher zum Notariatsakt in einer formlosen Nebenabrede zusätzlich ein weiterer Kaufpreis für den Erwerb eines Geschäftsanteils vereinbart, so liege darin keine Verletzung der Formvorschrift des § 76 Abs. 2 GmbHG, die die Nichtigkeit des Geschäfts nach sich zöge.

Anders verhält es sich nach ho Ansicht mit einer Nebenabrede, die die *Wirksamkeit des Geschäftes selbst* betrifft. In diesem Sinne muss wohl eine aufschiebende Bedingung, die über das Zustandekommen oder Nichtzustandekommen des Rechtsgeschäftes an sich entscheidet und damit essentiell den Normzweck des 76 Abs. 2 GmbH-Gesetz trifft, als Nebenabrede zu einem formbedürftigen Geschäft zumindest in Schriftform abgefasst werden und kann eine solche mündliche Nebenabrede keine Rechtswirkungen entfalten, *womit nicht von der anfänglichen Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes ausgegangen werden kann.*

## 2. Zu § 17 GrEStG

Der Berufungswerber wendet ein, der Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 habe nicht dem Parteiwillen entsprochen und sei im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG durch Vereinbarung rückgängig gemacht worden.

Vorab ist hiezu zu sagen, dass diese Argumentation grundsätzlich einen vorerst wirksamen Vertragsabschluss impliziert.

Gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt:

1. 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.
2. wenn der Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden.
3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z. 1 und 2 sinngemäß (§ 17 Abs. 2 GrEStG).

Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung (§ 17 Abs. 5 GrEStG).

Ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbssteuer iSd. § 17 GrEStG kann auch während des Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich der bereits festgesetzten Steuer gestellt werden und ist von der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahren zu beachten (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II Grunderwerbsteuergesetz, zu § 17, Rz 22).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG ist - ausgenommen allerdings Abs. 3 über die Herabsetzung der Gegenleistung - auch auf Tatbestände iS des § 1 Abs. 3 GrEStG (und zwar sowohl auf die Vereinigung aller Anteile als auch die Übertragung aller Anteile) anzuwenden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II Grunderwerbsteuergesetz, zu § 17 Rz 7c).

Bei der Übertragung aller Anteile iS des § 1 Abs. 3 Z. 3 und 4 GrEStG kommt eine Begünstigung nur in Betracht, wenn die Übertragung aller Anteile auch hinsichtlich aller Anteile wieder rückgängig gemacht wird.

Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (vgl. VwGH je vom 25. 10. 1990, 88/16/0153, 89/16/0029, und vom 9. 8. 2001, 2000/16/0085).

Es wird also vorausgesetzt, dass auf Grund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien oder auch nur einer Partei der seinerzeitige Erwerbsvorgang hinfällig gemacht oder doch zumindest anders gestaltet worden ist (vgl. VwGH vom 19. Oktober 1959, Slg 2091/F, und vom 9. 8. 2001, 2000/16/0085).

Alle Tatbestände des § 17 GrEStG haben gemeinsam, dass sie sich auf eine *Parteivereinbarung* gründen (VwGH vom 9. 8. 2001, 2000/16/0085). Rechtserheblich ist dabei schon die Vereinbarung (der Rückgängigmachung etc.), was in zeitlicher Hinsicht für die Einhaltung der jeweiligen Fristen von Bedeutung ist (vgl. dazu VwGH vom 30. 1. 1980, 2812, 2936, 2937/78, nach welchem Erkenntnis bereits in der *Annahme eines Rücktrittsangebotes* der Veräußerin durch die Beschwerdeführerin das Tatbestandsbild des § 20 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 als erfüllt angesehen worden war). Die Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG ist mit dem Abschluss der Vereinbarung erfolgt (vgl. VwGH vom 11. 4. 1991, 90/16/0009 und vom 26. 6. 1997, 97/16/0024).

Eine solche Parteivereinbarung muss zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (vgl. VwGH vom 21. November 1951, Slg 496/F, vom 26. 6. 1997, 97/16/0024, vom 29. 10. 1998, 98/16/0115, 0116 und vom 9. 8. 2001, 2000/16/0085).

In gegenständlichem Fall konnte der Nachweis eines Abschlusses einer Rücktrittsvereinbarung zwischen den Vertragsparteien im Sinne der Z. 1 des § 17 GrEStG nicht erbracht werden.

Bis dato wurde auch nicht nachgewiesen, dass das vorliegende Rechtsgeschäft (erfolgreich) angefochten worden wäre.

Somit sind nach dem bisherigen Stand des Verfahrens im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Aufhebung der mit dem bekämpften Bescheid vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer nicht gegeben.

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2. 3. 1993, 92/14/0182). Dies trifft auf den Beweisantrag des Berufungswerbers hinsichtlich der Einvernahme von Herrn N.S. zu, da es nach dem oben gesagten für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung irrelevant ist, ob eine solche mündliche Vereinbarung geschlossen wurde, da sie, wie ausgeführt, keine Rechtswirkungen (im Sinne der Herbeiführung der Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes) entfalten kann.

Diese Erledigung wurde dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 30. Juli 2008 zur Kenntnis gebracht. Von seiner nunmehrigen Vertretung wurde dazu am 29. August 2008 folgende Stellungnahme abgegeben:

„I.“

*Bekanntgabe eines Vertreterwechsels*

*In umseitiger Rechtssache gibt der Berufungswerber bekannt, dass er nunmehr die R=RA mit seiner rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt und dieser gemäß § 8 RAO Vollmacht erteilt hat.*

*Der Berufungswerber ersucht, sämtliche Zustellungen zu Handen der von ihm bevollmächtigten Rechtsanwaltsgesellschaft vorzunehmen.*

II.

*Vorbringen*

*Zu den mit da. Schreiben vom 30.07.2008, dem Berufungswerber zugestellt am 01.08.2008, übermittelten Entscheidungsgründen erstattet der Berufungswerber nachstehende*

*STELLUNGNAHME:*

*1. Herr J.M., geboren xxy, war Immobilienunternehmer und unter anderem Alleingesellschafter der N=N.E.. Für die Abwicklung einer Vielzahl von Liegenschaftskäufen und -verkäufen war für Herrn M=J.M. sowie dessen Unternehmen Notar D.N. tätig, der sein Notariat in Gemeinschaft mit Notar D.R. in WL führte.*

*2. Herr M=J.M., der mittlerweile vom Landesgericht für Strafsachen Wien in Zusammenhang mit der hier gegenständlichen Liegenschaft PS mit (nicht rechtskräftigem) Urteil vom 12.03.2008 wegen Untreue und schweren Betrugs zu einer unbedingten Freiheitsstrafe von 5 Jahren verurteilt wurde, benötigte im Frühjahr 2003 eine Finanzierung für sein Liegenschaftsprojekt PS. Die Liegenschaft PS stand zunächst im Eigentum der N=N.E., welche die Liegenschaft an die PS Projekt Liegenschaftsverwertungs GmbH verkaufte. An jener PS Projekt Liegenschaftsverwertungs GmbH war Herr M=J.M. über einen Treuhänder ebenso, und zwar mit 50%, beteiligt. Die Liegenschaft PS sollte saniert und anschließend nach einem Ausbau des Dachbodens verkauft werden. Herr M=J.M. konnte die Finanzierung - wie sich nun im Nachhinein herausstellte - nur dann erhalten, wenn er nicht als Gesellschafter der N=N.E. aufschien.*

*3. Aus diesem Grund rief er am Morgen des 21.02.2003 den Beschwerdeführer an und drängte diesen, seinen Geschäftsanteil an der N=N.E. nur „formell“ und auch dies nur für kurze Zeit zu übernehmen, wobei er versicherte, dass damit keinerlei Nachteile verbunden wären. Der Berufungswerber ließ sich aufgrund des Drängens von Herrn M=J.M. schließlich*

dazu überreden und begab sich in das Notariat Drs. D=D.N.. Die entsprechenden Verträge waren bereits allesamt vorbereitet.

4. Der Berufungswerber erklärte sich damit grundsätzlich einverstanden und unterzeichnete am 21.02.2003 den verfahrensgegenständlichen Abtretungsvertrag, mit welchem er den gesamten Geschäftsanteil an der N=N.E. übernahm. Gleichzeitig unterschrieb er aber auch einen Treuhandvertrag, in dem in Punkt II. festgehalten ist, dass er den erworbenen Geschäftsanteil nur als Treuhänder für J.M. hält und somit J.M. nach wie vor wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils bleibt. Das Stimmrecht war nur nach den Weisungen des J.M. auszuüben, alle Anteile am Gewinn herauszugeben usw. Weiters unterschrieb der Berufungswerber ein notrielles Abtretungsanbot, welches J.M. einseitig berechtigte, den Anteil jederzeit durch einseitige Erklärung wieder zurückzuerwerben.

5. Aus diesen eine Einheit bildenden Verträgen folgt klar und deutlich, dass J.M. zu jeder Zeit wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils an der N=N.E. war, nicht aber der Berufungswerber. Ein tatsächlicher Erwerb war nie beabsichtigt.

6. Hinzu kommt, dass Herr J.M. dem Berufungswerber noch unmittelbar am Tag der Unterzeichnung der Verträge mitteilte, dass er eine andere Lösung gefunden hätte und daher den Notar angerufen sowie diesen angewiesen hätte, die bis dahin nur unterschriebenen, aber noch nicht in Notariatsaktsform errichteten Verträge zu vernichten, sodass diese keine Gültigkeit erlangen sollen. Er bedankte sich beim Berufungswerber für seine spontane Bereitschaft und teilte mit, dass die Angelegenheit damit erledigt sei. Der Berufungswerber ging somit davon aus, dass er keinen Geschäftsanteil erworben hat. Dies war insoweit konsistent, als mit Herrn J.M. besprochen war, dass der Abschluss dieser Verträge nur zum Schein erfolgen soll und diese ohnehin nichtig sein sollen, falls die Finanzierungszusage nicht erteilt wird. Die Finanzierungszusage ist nicht erteilt worden, weshalb auch die abgeschlossenen Verträge nicht rechtswirksam zustande kamen.

7. Gemäß § 21 BAO, der auch hier maßgeblich ist, ist bei der Beurteilung steuerlich relevanter Sachverhalte immer eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen und der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes, nicht aber die äußere Erscheinungsform maßgebend.

8. Nach § 9 Z 3 lit. a) GrESTG ist Steuerschuldner bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden. Aufgrund des Treuhandvertrages hat wirtschaftlich betrachtet der Beschwerdeführer niemals alle Anteile an der N=N.E. in dessen Hand vereinigt, da diese wirtschaftlich nach wie vor J.M. zuzuordnen waren und zudem nie wirklich beabsichtigt war, dass der Berufungswerber Gesellschafter werden soll.

9. Da der Vorfall zum einen bereits rund 5 1/2 Jahre zurückliegt und zum anderen der Beschwerdeführer kurzfristigst zur Unterschriftenleistung „überredet“ wurde, waren dem Beschwerdeführer die einzelnen Umstände nicht mehr konkret erinnerlich. Notar Dr. D=D.N., gegen den in Zusammenhang mit dem Malversationen von J.M. ebenso ein Strafverfahren anhängig ist, erlitt glaublich einen Schlaganfall. Über Anraten der nunmehrigen Rechtsvertreter des Berufungswerbers suchte der Berufungswerber Notar D.R. auf und ersuchte diesen, ihm Kopien der seinerzeit am 21.02.2003 abgeschlossenen Verträge auszuhändigen. Im Notariat D.R. wurden dem Beschwerdeführer sodann der Abtretungsvertrag, Geschäftszahl 2539, sowie der Treuhandvertrag, Geschäftszahl 2541, sowie das Angebot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages, Geschäftszahl 2540, ausgehändigt, so dass diese erst jetzt vorgelegt werden können.

Beweis: Abtretungsvertrag vom 21.02.2003, Geschäftszahl 2539

Treuhandvertrag vom 21.02.2003, Geschäftszahl 2541

Anbot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages vom 21.02.2003, Geschäftszahl 2540

Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 12.03.2008, yxy

J.M., WS;

*Notar D.R., W=WL;  
Einvernahme des Berufungswerbers.*

*10. Gemäß § 280 BAO ist es zulässig, auch noch im Berufungsverfahren neue Umstände vorzutragen und Beweise anzubieten. Der Berufungswerber war zudem durch nicht von ihm verschuldete Gründe daran gehindert, den gesamten Sachverhalt samt den Bezug habenden Unterlagen entsprechend vorzutragen.*

*III.*

*Antrag*

*11. Es wird daher gestellt der*

*ANTRAG,*

*die angebotenen Beweise aufzunehmen und den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 08.07.2004 ersatzlos zu beheben, in eventu die Steuer gem. § 17 GrESTG nicht festzusetzen.“*

Beigelegt wurden der Abtretungsvertrag, der Treuhandvertrag, das Anbot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages und das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien.

Zu den bisherigen Ausführungen wird ergänzt, dass das vom Berufungswerber vorgelegte Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien nicht den mit dem Berufungswerber abgeschlossenen Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 zum Gegenstand hat, mit welchem von Herrn J.M. seine Anteile an der N=N.E. an den Berufungswerber abgetreten wurden. Damit hat dieses Urteil keinen Einfluss auf das gegenständliche Verfahren.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. September 2004 wurde noch fest gehalten, dass der gegenständliche Abtretungsvertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden sei, dass die N=N.E. eine Finanzierung für den Rückkauf des Objektes PS von der Firma FPS erhält. Diese Finanzierung war nach Ausführung der Partei bereits zugesichert und handelte es sich bei der Übermittlung laut der abtretenden Partei nur mehr um eine Formalsache. In der Stellungnahme vom 29. August 2008 wird ausgeführt, dass die Liegenschaft PS saniert und anschließend nach einem Ausbau des Dachbodens verkauft werden sollte. Herr J.M. konnte die Finanzierung – wie sich nun im Nachhinein herausstellte – nur dann erhalten, wenn er nicht als Gesellschafter der N=N.E. aufschien. Nach diesen Ausführungen war die Finanzierung nicht Voraussetzung für die Wirksamkeit des Abtretungsvertrages, sondern der Abtretungsvertrag Voraussetzung für den Erhalt der Finanzierung. Damit steht auch fest, dass der Abschluss des Abtretungsvertrages von den Parteien gewollt war, da ansonsten der Erhalt der Finanzierung von Anfang an nicht möglich gewesen wäre.

Vorgelegt wurden die Notariatsakten des Herrn Notars D.R. vom 21. Februar 2003 mit den Geschäftszahlen 2540 (Anbot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages) und 2541 (Treuhandvertrag). Auch diese Verträge wurden, so wie der gegenständliche

Abtretungsvertrag mit der Geschäftszahl 2539, am 21. Februar 2003 unterschrieben. Das Anbot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages lautet:

*„Herr C.K., geb. xy, Kaufmann, ist Gesellschafter der N=N.E..*

*Sein Geschäftsanteil entspricht einer zur Hälfte bar einbezahlten Stammeinlage von ATS 500.000,-- d.s. EUR 36.336,42 (i.W. EURO sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent). Herr C.K. stellt nunmehr an Herrn J.M., geb. xxy, Kaufmann, W=WS nachstehendes Anbot auf Abtretung seiner Stammeinlage von ATS 500.000,-- d.s. EUR 36.336,42 (i.W. EURO sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entspricht:*

*Herr C.K. tritt diesen seinen Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage von ATS 500.000,-- d.s. EUR 36.336,42 (i.W. EURO sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entspricht, an Herrn J.M., geb. xxy, oder an eine von diesem namhaft gemachte Person ab und dieser nimmt die Abtretung an.*

*Der Abtretungspreis von € 1,— (EURO eins), ist bei Annahme des Anbotes zu entrichten und gilt sodann als quittiert.*

*Herr J.M. erwirbt diesen Geschäftsanteil mit allen Rechten und Pflichten die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen bzw. obliegen.*

*Er erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen, ferner den abtretenden Gesellschafter hinsichtlich aller Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschafterverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.*

*Der abtretende Gesellschafter erklärt, dass neben den dem Übernehmer bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter, die mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen, bestehen.*

*Als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf den Übernehmer wird jener Tag vereinbart, an dem die notarielle Annahmeerklärung gefertigt wird.*

*Einvernehmlich wird festgehalten, dass der abtretende Gesellschafter auf den Ertragsanteil des Jahres der Annahme des Anbotes, der auf den gegenständlichen Vertragsteil entfällt, verzichtet und kommt daher dieser Ertragsanteil dem Übernehmer zu.*

*Beide Vertragsteile verzichten hiemit darauf, diesen Vertrag wegen etwaiger Verletzungen über die Hälfte des wahren Wertes des Vertragsobjektes anzufechten.*

*Alle Kosten der Errichtung und Vergebührungs dieses Vertrages trägt der Übernehmer alleine.*

*Mit diesem Anbot bleibt Herr C.K. Herrn J.M. unwiderruflich bis zum 28.02.2013 Im Wort.“*

Und der Treuhandvertrag hat folgenden Wortlaut:

### „I.“

*Herr C.K., geb. xy, Kaufmann, ist Gesellschafter der N=N.E. mit einem einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von ATS 500.000,-- (i.W. Schilling fünfhunderttausend), d.s. EUR 36.336,42 (i.W. Euro sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entsprechenden Geschäftsanteil.*

### II.

*Er erklärt nunmehr von diesem Geschäftsanteil an der N=N.E. der einer zur Hälfte bar einbezahlten Stammeinlage von ATS 500.000,-- (i.W. Schilling fünfhunderttausend), d.s. EUR*

36.336,42 (i.W. EURO sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig und zweiundvierzig Cent) entspricht, nicht für eigene Rechnung innezuhaben, sondern als Treuhänder für Herrn J.M., geb. xxy, Kaufmann.

### III.

*Er verpflichtet sich als Treuhänder für sich und ihre Rechtsnachfolger:*

- a) über den im Punkt I. beschriebenen Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen;
- b) alle aufgrund dieses Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Reingewinn der N=N.E. an den Treugeber abzutreten; der Treugeber nimmt diese Abtretung an;
- c) bei Beschlussfassung der Gesellschafter der N=N.E. sei es in der Generalversammlung, sei es bei schriftlichen Abstimmungen, nur entsprechend den erteilten Aufträgen des Treugebers Stimmrecht auszuüben;
- d) den Treugeber von allen Verständigungen und Benachrichtigungen unverzüglich zu unterrichten, die ihm als Gesellschafter von der Gesellschaft zukommen;
- e) den Treugeber überhaupt von allen zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen der Gesellschafter zu beeinflussen;
- f) die nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedsrechte nur nach den von dem Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interessen auszuüben.

### IV.

*Der Treuhänder ist weiters verpflichtet, den Geschäftsanteil ganz oder in Teilen jederzeit zum Abtretungspreis von € 1,-- an den Treugeber selbst oder an eine von diesem namhaft gemachte Person durch Notariatsakt abzutreten und einem etwaigen Nachfolger in der Treuhandschaft alle Auskünfte in Angelegenheiten der Gesellschaft zu erteilen, die zur Übernahme und Ausübung der Treuhandschaft erforderlich und nützlich sind.*

### V.

*Der Treuhänder verpflichtet sich schließlich, den Namen des Treugebers ohne dessen ausdrückliche Zustimmung, mit Ausnahme an das Finanzamt, nicht preiszugeben.*

*Der Treugeber verpflichtet sich dagegen den Treuhänder hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten, die aus dem Gesellschaftsverhältnis oder aus der Treuhandschaft erwachsen, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder alle Auslagen zu ersetzen, die diesem aus der Tätigkeit als Treuhänder und als Gesellschafter entstehen.*

### VI.

*Die Vertragsteile sind jederzeit berechtigt, dieses Treuhandverhältnis ohne Angabe von Gründen, unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist, durch eingeschriebenen Brief zu kündigen, in welchem Fall die Vertragsteile zur entsprechenden Fertigung des notariellen Abtretungsvertrages verbunden sind.“*

Mit diesen Verträgen wird bestätigt, dass der gegenständliche Abtretungsvertrag zu Stande gekommen ist, da ansonsten die Errichtung dieser Verträge gar nicht notwendig gewesen wäre. In beiden Verträgen wird fest gehalten, dass der Berufungswerber Gesellschafter der N=N.E. ist.

Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen (VfGH vom 16. Juni 1979, B 421/77). Sie tritt jedoch bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das

Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft (VwGH vom 21. Dezember 1967, 787/67). Bei der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bereich der Grunderwerbsteuer ist davon auszugehen, dass die Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw. formalrechtliche Gestaltung anknüpfen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, zu § 1 Rz 30 und die dort zitierte Judikatur).

Ein Treuhandverhältnis liegt vor, wenn ein Treugeber ein Vollrecht (dingliches Recht oder Forderungsrecht) an einen Treuhänder überträgt, der es im eigenen Namen, aber regelmäßig im fremden Interesse ausübt. Der Treuhänder ist hierbei lediglich im Innenverhältnis dem Treugeber gegenüber schuldrechtlich verpflichtet, dem wirtschaftlichen Zweck gemäß vom Recht Gebrauch zu machen. Im Außenverhältnis ist der Treuhänder unbeschränkter Eigentümer, der dieses Vollrecht gegenüber Dritten in der Regel ohne erkennbare Beschränkung ausübt. Bei einer Treuhandschaft ist das Treugut immer wirtschaftlich dem Treugeber zuzurechnen, während nach außen (zivilrechtlich) der Treuhänder als Eigentümer anzusehen ist.

Gleichzeitig mit dem Abtretungsvertrag wurde auch der Treuhandvertrag abgeschlossen und vom Berufungswerber (Treuhänder) ein Anbot auf Rückerwerb des Geschäftsanteiles gestellt, sodass der Treugeber jederzeit dieses Angebot annehmen kann und über die ihm wirtschaftlich zurechenbaren Geschäftsanteile auch wieder zivilrechtlich verfügen kann. Die Stellungnahme enthält keine Aussage darüber, ob der Treugeber das Anbot zum Rückerwerb der Geschäftsanteile bereits angenommen hat und damit auch wieder zivilrechtlicher Eigentümer ist.

Die Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes – so auch die Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG - knüpfen an die äußeren zivil- und formalrechtlichen Gestaltungen an, weshalb für die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO hier kein Raum bleibt. Mit dem Abtretungsvertrag vom 21. Februar 2003 hat der Berufungswerber zivilrechtlich das Eigentum an den Gesellschaftsanteilen erworben und wurde damit der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 3 GrEStG erfüllt. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erfolgte somit zu Recht. Umso mehr, als über den Abtretungsvertrag als auch dem Anbot zum Abschluss eines Abtretungsvertrages und dem Treuhandvertrag zur notariellen Bekräftigung ein Notariatsakt errichtet wurde.

Da auch mit der Stellungnahme kein Nachweis darüber erbracht wurde, dass zwischen den Vertragsparteien eine Rücktrittsvereinbarung im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG abgeschlossen wurde, kann, wie bereits ausgeführt wurde, auch § 17 GrEStG nicht zur Anwendung kommen. Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2008