



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Rüdiger Hanifle, 5700 Zell am See, Schillerstraße 22, vom 13. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 2. Februar 2012, StNr., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert:

Die Grunderwerbsteuer beträgt € 7.840,00.

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 224.000,00.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17.11.2011 hat der Rechtsvertreter der Bw der Abgabenbehörde I. Instanz mitgeteilt, dass

zu dem mit Abgabenerklärung vom 10.10.2011 angezeigten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 insoweit eine Änderung eingetreten ist, als der Miterwerber N.N. als Käufer ausscheidet und

die Bw nicht mehr auf die Mehrwertsteuer optiert,

wodurch sich der Kaufpreis von € 496.704,00 auf € 448.000,00 reduziert.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 02.02.2012, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Grunderwerbsteuer ausgehend von der anteiligen Gegenleistung in Höhe von € 248.352,00 mit € 8.693,32 fest.

In der Berufung vom 13.02.2012, StNr., führte die Bw aus:

„Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.9./5.10.2011 erwarben die Ehepartner ... die Wohnung Top B2 und die PKW-Abstellplätze in der Tiefgarage Top 11 und Top 12 um den Kaufpreis von € 413.920,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer per € 82.784,--, sohin um den Kaufpreis von € 496.704,--. Die Käufer tätigten den Kauf in der Absicht das Kaufobjekt an Dritte zu vermieten und daraus entsprechende Erträge zu vereinnahmen. Doch gleich nach der Vertragsunterfertigung stellte sich jedoch heraus, dass die zu erzielenden Einnahmen und die mit dem Objekt verbundenen Ausgaben auf lange Sicht keine Überschüsse erwarten ließen und es deshalb zu entsprechenden Rückbelastungen bezüglich des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges kommt, deshalb kontaktierten die Berufungswerber die Verkäufergesellschaft und baten um Aufhebung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages.

Die Wohnungseigentumsanlage befand sich damals gerade im Errichtungsstadium und war es aus ökonomischen Gründen für die Verkäufergesellschaft bedeutsam so rasch wie möglich für alle Einheiten Käufer zu finden. Die Verkäufergesellschaft war jedoch bereit, dem Wunsch auf Aufhebung des Vertrages unter der Bedingung zu entsprechen, dass entweder die Verkäufergesellschaft bzw. die mit dem Vertrieb der Objekte betraute Firma ... bis Ende Oktober 2011 für die vertragsgegenständlichen Objekte neue Käufer findet oder die bisherigen Käufer bis zum 31.10.2011 neue Käufer namhaft machen können.

Weder die Verkäufer - noch die Käuferseite konnten jedoch neue Käufer akquirieren und fasste daher die Bw den Entschluss, die Kaufobjekte alleine zu erwerben und erklärte sich die Verkäufergesellschaft bereit, den Vertrag mit der Bw aufrecht zu erhalten, die Nichtoption auf die Mehrwertsteuer zu akzeptieren und den Kaufpreis mit EUR 448.000,-- festzusetzen, sowie den Vertrag mit Herrn N.N. aufzuheben.

Durch die vorbeschriebene Bedingung ist die Verkäufergesellschaft wiederum in die freie Verfügungsgewalt der Kaufobjekte gekommen, da sie bei erfolgreicher Suche eines neuen Käufers mit diesem sofort einen neuen Kaufvertrag hätte abschließen können.

Zunächst muss mit Verwunderung festgestellt werden, dass entgegen jahrzehntelanger Ge pflogenheiten die Finanzbehörde die angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide nicht an den Vertragsverfasser sondern direkt an die Erwerber zustellte.

Die drei angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide sind mangelhaft und rechtswidrig. Bezuglich der je am 2.2.2012 zur Erfassungsnummer die Käufer erlassenen Grunderwerb steuerbescheide, mit welchen eine Grunderwerbsteuer in Höhe von je € 8.692,32 zur Vor schreibung gelangt, blieb von der Finanzbehörde vollkommen unberücksichtigt, dass durch die Nichtoption auf die Mehrwertsteuer eine Reduktion des Kaufpreises auf € 448.000,-- erfolgte, obwohl die Finanzbehörde auf diesen Umstand durch Vorlage des Nachtrages und der Änderung vom 3.11./14.11.2011 ausdrücklich hingewiesen und gebeten wurde, diesen Sach verhalt bei der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen. Der Logik folgend war diese Bitte unmissverständlich als Antrag im Sinne des § 17 Abs. 3 Ziffer 1 GrEStG und im Falle von Herrn N.N. als Antrag im Sinne des § 17 Abs. 1 Ziffer 1 GrEStG zu qualifizieren.

Vorsorglich wird daher in dieser Berufung nochmals der Antrag gemäß § 17 Abs. 3 Ziffer 1 Grunderwerbsteuergesetz auf Abänderung der Steuer unter Zugrundelegung des reduzierten Kaufpreises von € 448.000,-- gestellt, wobei der Grunderwerbsteuerbescheid nur an die Bw zu richten ist. Wie bereits ausgeführt, ist Herr N.N. als Käufer ausgeschieden, daher ist die von der Finanzbehörde an ihn ergangene Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 8.692,32 rechtswidrig.

Vorsorglich wird daher in dieser Berufung nochmals der Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Ziffer 1 Grunderwerbsteuergesetz auf Nichterhebung der Steuer den ursprünglichen Kauf des Herrn N.N. betreffend gestellt, da das ihn betreffende Rechtsgeschäft vom 30.9./5.10.2011 mit dem Nachtrag und der Änderung vom 3.11./14.11.2011 durch Vereinbarung rückgängig gemacht wurde.

In keiner Weise nachvollziehbar sind die Gründe des von der Finanzbehörde zur Erfassungsnummer am 2.2.2012 an die Bw zusätzlich erlassenen Grunderwerbsteuerbescheides über € 4.480,--. Hier kann lediglich die Vermutung angestellt werden, dass die Finanzbehörde in vollkommener Verkennung oder dem Ignorieren des Sachverhaltes, wonach der Vertrag zwischen der Verkäuferin und Herrn N.N. durch Vereinbarung aufgehoben bzw. aufgelöst wurde aus diesem Vorgang ein zusätzliches Rechtsgeschäft zwischen den Ehepartnern ... konstruierte, zumal der Steuerberechnung der Steuersatz von 2 % zugrunde gelegt wurde. Dieser Gedankengang der Finanzbehörde ist jedoch vollkommen unzulässig, da ja der zwischen Herrn N.N. und der Käufergesellschaft bestandene Vertrag aufgehoben und somit Herr N.N. über den von ihm ursprünglich erworbenen ideellen Hälftenanteil gar nicht mehr dispositionsfähig war.

Obwohl aus dem Inhalt des Nachtrages und der Änderung vom 3.11./14.11.2011 zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.9./5.10.2011 klar und eindeutig nachvollziehbar ist, dass es sich um kein neues oder weiteres Rechtsgeschäft handelt, wird hiermit nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass mit dem vorerwähnten Nachtrag und der Änderung lediglich eine Reduktion des Kaufpreises und die Aufhebung des Vertrages mit Herrn N.N. geregelt wurde, da die von der Verkäufergesellschaft für die Aufhebung des gesamten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages gestellte Bedingung, bis 31.10.2011 neue Käufer für die Kaufobjekte zu finden, nicht erfüllbar war.

Aus all diesen Gründen wird der BERUFUNGSSANTRAG gestellt, die Berufungsbehörde wolle der Berufung Folge geben und die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiele am 2.2.2012 erlassenen Grunderwerbsteuerbescheide und zwar

- a) zu StNr.1,*
- b) zu STNR.2 und*
- c) zu STNR.3*

wegen Mangelhaftigkeit und Rechtswidrigkeit aufzuheben, bzw. dahingehend abzuändern, dass lediglich der Grunderwerbsteuerbescheid an die Bw und Zugrundelegung des Kaufpreises von € 448.000,-- und des Steuersatzes von 3,5 % zu richten und darin die Grunderwerbsteuer mit dem Betrag von € 15.680,-- festzusetzen ist."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.03.2012, StNr., gab die Abgabenbehörde I. Instanz der Berufung teilweise statt und setzte die Grunderwerbsteuer mit € 7.840,00 fest, da sich die Bemessungsgrundlage durch die Nichtoption hinsichtlich der Umsatzsteuer auf € 224.000,00 verringert hat. Inhaltlich wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung abgewiesen, da eine Rückgängigmachung dann nicht gegeben ist, wenn der ursprüngliche Käufer vom Vertrag zurücktritt, gleichzeitig das Grundstück an einen von diesem namhaft gemachten Käufer übertragen wird.

Im Vorlageantrag vom 29.03.2012 brachte die Bw vor:

„Zunächst wird jedoch Aufklärung darüber begehrt, warum die do. Behörde trotz mehrmaligen Hinweises auf das bestehende Vollmachtsverhältnis sowohl die angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide als auch die Berufungsvorentscheidungen nicht an den Machthaber Dr. Rüdiger Hanifle, sondern die vorerwähnten Bescheide die Bw und Herrn N.N. an die niederländische Wohnadresse zustellte.“

Mit den zu den Steuernummern StNr. und StNr.2 erlassenen Berufungsvorentscheidungen gab die Abgabenbehörde zwar den Berufungen dahingehend Folge, dass die Grunderwerbsteuerbescheide auf den Kaufpreis von EUR 448.000,-- abgestellt und damit die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang entsprechend reduziert wurde, dies ändert jedoch nichts daran, dass die zu den Steuernummern StNr.2 und StNr.3 erlassenen Grunderwerbsteuerbescheide nach wie vor rechtswidrig sind. Vorsorglich wird mitgeteilt, dass zu Steuernummer StNr. bereits ein Grunderwerbsteuerbetrag von EUR 15.680,-- entrichtet wurde und stellen die Berufungswerber den Antrag bis zur rechtskräftigen Erledigung des Berufungsverfahrens den Teilbetrag von EUR 7.840,-- auf die Steuernummer StNr. umzubuchen.

Von der do. Behörde wurde in den Berufungsvorentscheidungen der in der Berufung vom 13.2.2012 geschilderte Sachverhalt vollkommen ignoriert und die unrichtige rechtliche Beurteilung aufrecht erhalten, dass die Verkäufergesellschaft ihre ursprüngliche Verfügungsmacht nicht wieder erlangt habe, die sie vor dem Vertragsabschluss hatte. Die Abgabenbehörde verweist in den Berufungsvorentscheidungen zwar auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, vermeidet es jedoch in weiteren Folge konkrete Entscheidungen anzuführen.

Tatsache ist jedoch, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt unzweifelhaft mit jenem Sachverhalt konform geht, welcher dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.4.1991, Geschäftszahl 90/16/0009 zugrunde lag. Da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Nachtrages und der Änderung zum Kaufvertrag die Verkäufergesellschaft wiederum die uneingeschränkte Verfügungsmacht über den Kaufgegenstand hatte, konnte nur durch Zustimmung der Verkäufergesellschaft Herr N.N. aus dem Vertrag entlassen werden und hatte er somit zu diesem Zeitpunkt keine Verfügungsgewalt mehr über den Vertragsgegenstand, ergo konnte er auch keinen Übereignungsanspruch auf die Bw übertragen.

Wie bereits in der Berufung dargelegt, wurde die Verkäufergesellschaft nach der getroffenen Vereinbarung in die Lage versetzt, sofort mit einem anderen Kaufinteressenten einen Kaufvertrag abzuschließen, sofern sich ein solcher bei ihr gemeldet hätte oder der mit dem Verkauf der Wohnungen beauftragte Makler einen neuen Käufer namhaft machen hätte können. Von der Verkäufergesellschaft wurde den Berufungswerbern lediglich zugestanden, dass auch diese einen Käufer nennen können um die Aufhebung des Vertrages zu erreichen. Wie daher die Abgabenbehörde zur Annahme gelangt, dass die Verkäufergesellschaft keine uneingeschränkte Verfügungsmacht mehr über den Vertragsgegenstand bekommen hätte, ist nicht nachvollziehbar.“

Im Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, dass aufgrund der Nachtragsvereinbarung vom 14.11.2011 der Miterwerber der Wohnungseigentumsanteile ausgeschieden ist und die Bw dessen Anteile übernommen hat. Es ist daher strittig, ob eine Rückgäigmachung des ursprünglichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vorliegt.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete folgenden Vorhalt an den Rechtsvertreter der Bw:

„Weder aus dem Nachtrag und Änderungsvertrag vom 03.11/14.11.2012 noch aus dem Begleitschreiben vom 17.11.2011, noch aus dem Urgenzschreiben vom 25.01.2012 ist irgendein Anhaltspunkt ersichtlich, der das nunmehrige Berufungsvorbringen hinsichtlich der Umstände einer Rückgängigmachung des ursprünglichen Vertrages vom 30.09./05.10.2011 auch nur ansatzweise darstellen würde.“

Im Gegenteil ist lapidar aber klar und eindeutig ausgeführt:

In der gegenständlichen Kaufvertragssache ist nun insofern eine Änderung eingetreten, dass Herr N.N. als Käufer ausscheidet und die Käuferin nicht mehr auf die Mehrwertsteuer optiert.

Sie werden nunmehr – als Vertreter der (im Ausland ansässigen) Parteien des Kaufvertrages – eingeladen, zur Untermauerung ihres Berufungsvorbringens den zwischen den Parteien geführten Schriftverkehr in Kopie vorzulegen.“

In der Beantwortung ist ausgeführt:

„Ich pflichte Ihnen bei, dass leider seitens bei meiner Kanzlei übersehen wurde, den Sachverhalt in der gegenständlichen Vertragssache ausführlich darzulegen und nur standardmäßig der Vertrag zur Gebührenbemessung an die Finanzbehörde übermittelt wurde.“

Den gewünschten Nachweis schließe ich bei. Herr A. von der Fa.1. vermittelte die Käufer. Herr B. von der Fa.2 wurde von der Verkäuferin mit Spezialvollmacht ausgestattet, die Verkäufe abzuwickeln und die Verträge zu zeichnen“.

Angeschlossen war auch ein Schreiben der Verkäufervertreter an die Käuferseite:

„Nach Rücksprache mit Herrn C.C. teile ich Ihnen mit, dass seine Gesellschaft in die Aufhebung des Vertrages mit den Ehegatten einwilligt, wenn
a) die Käufer bis 31.10.2011 einen Kaufinteressenten nennen können, der die kaufgegenständlichen Objekte entweder um EUR 496.704,-- (inkl. 20 % MwSt) oder um EUR 448.000,-- ohne Mehrwertsteuer erwirbt, oder
b) mir es gelingt, zu den vorgenannten Konditionen einen Ersatzkäufer zu finden. Die mir bekannten Interessenten werde ich vereinbarungsgemäß umgehend kontaktieren. Gelingt es mir, einen der Interessenten zum Kauf zu überreden, ist die Verkäuferin ohne vorherige Rücksprache mit den bisherigen Käufern zur sofortigen Kontrahierung mit dem neuen Käufer berechtigt und haben die Ehegatten Ihnen unwiderruflich zugesagt die notwendige Vertragsaufhebungserklärung ohne Verzug abzugeben.“

Ich beziehe mich auf Ihren heutigen Anruf, wonach der sicher scheinende Kaufinteressent nun plötzlich einen Preisnachlass begehrte, welchen die Verkäuferin nicht bereit war zu akzeptieren.

Leider brachten auch die Bemühungen der Ehegatten nicht den gewünschten Erfolg.

Herr N.N. dankt Ihnen für die Zusage, dass er aus dem Vertrag entlassen wird und außerdem die Bw nicht mehr auf die Mehrwertsteuer optieren muss. Vereinbarungsgemäß informieren Sie Herrn Dr. Hanifle über diese Situation, damit er kurzfristig eine Änderung oder Ergänzung des Vertrages vornehmen kann.“

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde der Abgabenbehörde I. Instanz zur Stellungnahme übermittelt. In der Beantwortung führte sie aus:

„Die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 GrEStG setzt voraus, dass der ursprüngliche Kaufvertrag rückgängig gemacht wurde.“

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Erwerbsvorgang dann rückgängig gemacht, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihrer vertraglichen Bindung entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (Erk. v. 16.5.2011, 2011/16/0001; v. 11.3.2010, 2008/16/0013; u.a.).

Im gegenständlichen Fall ist dem Schreiben vom 6.10.2011 ausgeführt, dass der ursprüngliche Veräußerer nur dann einer Vertragsaufhebung zustimmt, wenn die vormaligen Erwerber oder er selbst einen Ersatzkäufer finden bzw. findet, der das Kaufobjekt zu denselben Konditionen erwirbt. Dieses Schreiben stellt keine Vertragsaufhebung iSd ständigen Rechtsprechung des VwGH dar, mit der das ursprüngliche Rechtsgeschäft aufgehoben wurde. Vielmehr ist diesem zu entnehmen, dass seitens des Veräußerers kein Interesse bestand, das Kaufobjekt rückzuerwerben um dadurch wieder die uneingeschränkte Verfügungsmacht innezuhaben. In weiterer Folge ist *uno actu* der ursprüngliche Ersterwerber aus dem Vertragsverhältnis ausgeschieden und hat die Zweiterwerberin das Kaufobjekt allein erworben.

Damit ist der hier zu beurteilende Sachverhalt mit jenem des VwGH-Erkenntnisses vom 27.2.1995, 94/16/0074 vergleichbar, bei dem der VwGH keine Rückgängigmachung der ursprünglichen Kaufvertrages iSd § 17 GrEStG gesehen hat. Diesem lag der Sachverhalt zu Grunde, dass der Verkäufer zur Auflösung des ursprünglichen Kaufvertrages erst bereit war, als die vom ursprünglichen Erwerber beherrschte GmbH als Käuferin zu unveränderten Bedingungen auftrat.

Ebenso kann aus Sicht des VwGH nicht von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht nicht gesprochen werden, wenn die Aufhebung des Vertrages lediglich zu dem Zweck erfolgt, dass das Grundstück postwendend zu denselben Konditionen an die Mutter des ursprünglichen Erwerbers verkauft wird (VwGH v. 26.1.1995, 89/16/0186).

Im gegenständlichen Fall erfolgte nicht einmal die formale Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages. Vielmehr wurde der ursprüngliche Ersterwerber nur aus dem Grund aus seinen vertraglichen Verpflichtungen entlassen, weil sich die Zweiterwerberin *uno actu* mit dem Ausscheiden des Ersterwerbers verpflichtete, das Kaufobjekt allein zu erwerben.

Damit wurde der ursprüngliche Kaufvertrag nicht mit der Wirkung rückgängig gemacht, dass die freie Verfügungsmacht über das Grundstück an den Veräußerer zurückgefallen ist.

Aus Sicht der Abgabenbehörde I. Instanz ist daher die Berufung unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH abzuweisen.“

Diese Vorhaltsbeantwortung der Abgabenbehörde I. Instanz wurde der Bw zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zustellung:

Dem Vertreter der Bw wurde das Informationsschreiben des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die Rechtsanwaltskammer im Vorhalteverfahren zur Kenntnis gebracht.

Dieses lautet:

„Gem. [§ 98 Abs. 1 BAO](#) sind, soweit in der BAO nicht anderes bestimmt ist, für Zustellungen die Bestimmungen des Zustellgesetzes anzuwenden. Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG iVm § 98 Abs. 1 BAO idF AbgVRefG kann die Bevollmächtigung zur Empfangnahme von Dokumenten natürlichen oder juristischen Personen oder eingetragenen Personengesellschaften erteilt werden.“

Die Wirksamkeit von Zustellungsbevollmächtigungen wird durch [§ 103 Abs. 2 BAO](#) eingeschränkt. Eine Zustellbevollmächtigung ist nach § 103 Abs. 2 BAO Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie

- a) ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge des Verfahrens ergehen, oder
- b) ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Geburung gem. § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird.

In [§ 213 Abs. 1 BAO](#) ist normiert, dass wiederkehrend zu erhebende Abgaben (ESt, KöSt, USt, etc.) zwingend zusammengefasst (d.h. auf einem Abgabenkonto) zu verbuchen sind. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung können von der Abgabenbehörde andere als den im Abs. 1 genannten Abgaben zusammengefasst verbucht werden.

Daraus ergibt sich für das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgende rechtliche Situation:

1. Zeitraum bis 31.12.2010:

Bis 31.12.2010 wurden die Abgaben im Bereich Gebühren und Verkehrsteuern in der Regel nicht gemeinsam verbucht (sog. Einmalkonto, das nach 6 Monaten gelöscht wurde). Insoweit waren Zustellungen an Parteienvertreter/innen unproblematisch bzw. kam § 103 Abs. 2 lit. b BAO keine praktische Bedeutung zu, wenn eine Zustellvollmacht für die Erledigungen in einem einzelnen Abgabenverfahren bekannt gegeben wurde (zB Zustellungen in einem bestimmten Abgabenverfahren betreffend Grunderwerbsteuer).

2. Zeitraum ab 1.1.2011:

Mit der Umstellung zum 1.1.2011 auf Dauerkonten - dh. es wird für die jeweilige Abgabepflichtige/den jeweiligen Abgabepflichtigen nur mehr ein dauerhaft bestehendes Abgabenkonto für alle Abgaben des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vergeben - , wurde von der gesetzlichen Regelung des [§ 213 Abs. 2 BAO](#) Gebrauch gemacht, nicht wiederkehrende Abgaben zusammengefasst zu verbuchen. Abgesehen von den Fällen des § 103 Abs. 2 lit. a BAO, bei denen die Zustellvollmacht auch bereits früher unwirksam war (bzw. gewesen wäre), ergibt sich nunmehr, dass eine dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bekannt gegebene Zustellvollmacht dann unwirksam ist, wenn sie auf nur eine Abgabe bzw. einige jener Abgaben beschränkt ist, für deren Erhebung das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zuständig ist.

Gerade im Bereich der Grunderwerbsteuer ist es gängige Praxis, dass von der Vertragserrichter/in vom Vertragserrichter als Parteienvertreter/in um Zustellung des Bescheides und der Unbedenklichkeitsbescheinigung ersucht wird. Diesbezüglich wird auch regelmäßig in den Verträgen eine Vollmacht zur Entgegennahme von behördlichen Erledigungen im Zusammenhang mit der Durchführung des Rechtsgeschäftes erteilt.

Nach den bis zum 31.12.2010 anzuwendenden Bestimmungen konnte aus dieser Bevollmächtigung eine gültige Zustellvollmacht für das konkrete Abgabenverfahren abgeleitet werden. Dagegen lässt sich daraus nach der ab 1.1.2011 anzuwendenden Gesetzeslage eine Vollmacht auf Zustellung **aller** Erledigungen der zusammengefasst verbuchten Abgaben im

Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nicht ableiten.

Daraus ergibt sich, dass entsprechend der Bestimmung des § 103 Abs. 2 BAO eine Zustellvollmacht, die sich ausdrücklich auf ein bestimmtes Abgabenverfahren bezieht und auf dieses Verfahren beschränkt ist (zB auf die Zustellung von Bescheiden und der Unbedenklichkeitsbescheinigung in einem konkreten Abgabenverfahren betreffend Grunderwerbsteuer), zukünftig als unbeachtlich angesehen wird, sodass diesbezügliche Erledigungen der/dem Abgabepflichtigen direkt zuzustellen sind.

*Die Zustellung von Erledigungen wird zukünftig nur mehr dann an die Bevollmächtigte/den Bevollmächtigten erfolgen, wenn die Vollmacht nach der Aktenlage für die Zustellung **aller** Erledigungen der zusammengefasst verbuchten Abgaben im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erteilt wurde. In diesem Fall erfolgt die Zustellung **sämtlicher Erledigungen aller gemeinsam verbuchten Abgaben** an die Bevollmächtigte/den Bevollmächtigten.*

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass eine Partei auch mehrere Zustellungsbevollmächtigte haben kann (§ 9 Abs. 4 zweiter Satz ZustG). In diesem Fall gilt die Zustellung gemäß § 9 Abs. 4 zweiter Satz ZustG als bewirkt, sobald sie an eine/einen der Zustellungsbevollmächtigten vorgenommen worden ist.

Eine der Behörde bekannt gegebene Zustellvollmacht ist so lange von Bedeutung, als die Behörde nicht von ihrer Aufhebung entweder durch Widerruf seitens der Vollmachtgeberin/ des Vollmachtgebers oder durch Aufkündigung seitens der/des Bevollmächtigten erfährt.

Insbesondere ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, dass eine steuerliche Vertreterin/ein steuerlicher Vertreter, welche/r über FinanzOnline die Zustellvollmacht eingibt, diese für alle gemeinsam verbuchten Abgaben hat. Eine Abgabepflichtige/ein Abgabepflichtiger kann sich in diesem Fall zB nicht darauf berufen, dass eine Steuerberaterin/ein Steuerberater nur Zustellvollmacht für Glücksspielabgaben, nicht jedoch für die Grunderwerbsteuer habe. Selbst wenn von der Vertragserrichterin/vom Vertragserrichter eine (uneingeschränkte – siehe § 103 Abs. 2 lit. b BAO) Zustellvollmacht bekannt gegeben wird, erlischt dadurch die Zustellvollmacht einer/eines anderen Zustellbevollmächtigten nicht automatisch. Die/der Abgabepflichtige hat vielmehr zwei Zustellbevollmächtigte und die Zustellung ist rechtmäßig bewirkt, wenn sie an eine/einen der Zustellbevollmächtigten vorgenommen wird."

Zur Zustellung ist bislang im Schreiben vom 17.11.2011 ausgeführt worden: „Der an die Käuferin zu richtende Grunderwerbsteuerbescheid und die Unbedenklichkeitsbescheinigung können meiner Kanzlei zugestellt werden“.

Diese Zustellvollmacht bezieht sich nur auf zwei genau beschriebene Verwaltungsakte und nicht für alle bei obig bezeichneten Finanzamt gemeinsam verbuchten Abgaben. Auch die Bevollmächtigung in Vertragspunkt X. des Nachtrages bezieht sich nur auf diesen einen Grundstücksveräußerungsvorgang.

Nach § 103 Abs 2 lit a ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugesetzte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen. Abgabenbehörden gegenüber unwirksam ist eine Zustellungsbevollmächtigung weiters, wenn sie ausdrücklich auf nur einige

jener Abgabenbeträge eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst (somit auf einem Abgabenkonto) verbucht werden.

Da die Zustellungsbevollmächtigung im Sinne der vorstehend zit. Rechtslage eingeschränkt ist, ist sie gegenüber den Abgabenbehörden unwirksam. Die Zustellung ist daher zu Recht an die Bw direkt erfolgt.

Sachverhalt:

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 hat die Bw zusammen mit Herrn N.N. die von der Verkäuferin auf der Liegenschaft EZ/KG zu errichtende Wohnung Top B2 samt Zubehör und die Pkw-Abstellplätze in der Tiefgarage Top 11 und 12 um den Kaufpreis von € 413.920,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer erworben.

Mit Nachtrag und Änderung vom 03.11./14.11.2011 schied Herr N.N. als Käufer aus und die Bw trat als alleinige Käuferin der Wohnungseigentumsanteile auf. Sie optierte nicht auf die Umsatzbesteuerung.

Dadurch verringerte sich der Gesamtkaufpreis auf € 448.000,00.

Nach Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 wollten die Bw und Herr N.N. aus diesem Vertrag aussteigen.

Die Verkäuferin war unter folgenden Bedingungen zur Auflösung des Kaufvertrages bereit:

- # Wenn die Käufer bis 31.10.2011 einen Kaufinteressenten nennen können, der die kaufgegenständliche Liegenschaft zu denselben Bedingungen erwirbt, oder
- # es Herrn B. als Vertreter der Fa.2 und diese als Vertreterin der Verkäuferin gelingt, einen Ersatzkäufer zu finden.

Diese Bedingungen sind nicht eingetroffen, da beide Seiten keinen Käufer gefunden haben.

Daher ist es zu keiner Vertragsaufhebung gekommen.

Die Verkäuferin ist der Bw und ihrem Ehegatten insoweit entgegengekommen, dass nach den Wünschen der Ehegatten, nur die Bw als Erwerberin aufscheint und diese die Umsatzsteueroption nicht ausübt, was zu der Kaufpreisreduktion geführt hat.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorliegenden schriftlichen Verträge und auf ein Schreiben des Herrn B. vom 06.10.2011 gerichtet an den Vertreter der Käufer.

Rechtliche Bestimmungen:

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz – soweit für den Sachverhalt relevant - lautet:

„(1) Die Steuer wird 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. ...

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) 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.“

Rechtliche Ausführungen:

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Zweck der Bestimmung ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden. Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den in § 17 Abs. 1 bis 3 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne der in Rede stehenden Bestimmung vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne gehabt hat, durch einen der im § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Vorgänge wiedererlangt (vgl. dazu VwGH 29.10.1998, [98/16/0115](#), 0116).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche

Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (vgl. VwGH 30.06.2005, [2005/16/0094](#), und 26.01.2006, 2005/16/0261).

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH 2.4.1984, [82/16/0165](#), vertritt der Gerichtshof 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 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der vorliegenden Vertragsgestaltung liegen zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge zugrunde, die durch die von der Bw vorgelegten Briefe dokumentiert sind:

Vorgang 1:

Der Versuch, ganz aus dem Vertrag auszusteigen unter der vereinbarten Bedingung, dass von den Vertragspartnern bis Ende Oktober 2011 ein neuer Käufer gefunden wird, der bereit ist, zu denselben Bedingungen die Liegenschaftsanteile zu erwerben.

Es konnte letztlich kein Ersatzkäufer gefunden werden.

Vorgang 2:

Die Zustimmung der Verkäuferin, dass Herr N.N. aus dem Vertrag aussteigen kann, wenn die Bw die ganzen Anteile übernimmt.

Zu Vorgang 1:

Die Bw und ihr Ehegatte als Käufer wollten aus dem Vertrag aussteigen, während die Verkäuferin am Vertrag festhalten wollte, aber zu einer **bedingten** Vertragsauflösung bereit war.

Die Verkäuferin willigte unter der Bedingung ein, dass bis zum 31.10.2011 die Käufer oder die Verkäuferin selbst einen anderen Käufer findet, der zu denselben Konditionen die Liegenschaftsanteile zu erwerben bereit ist.

Die Bw bringt vor, die Verkäuferin ist in der Lage gewesen, die Liegenschaft jederzeit zu verkaufen und hat damit die freie Verfügungsmacht wiedererlangt. Dieses Vorbringen stimmt nur bedingt, denn die Aufhebung des ursprünglichen Vertrages ist nur bedingt erfolgt, eben unter der Bedingung, dass – von wem auch immer – ein Ersatzkäufer gefunden wird.

Eine bedingungslose Vertragsaufhebung mit der wechselseitigen Rückstellung sämtlicher Leistungen unabhängig vom weiteren Schicksal der Liegenschaft hat nicht stattgefunden.

Da die Bedingung nicht eingetreten ist, ist es zu keiner Vertragsauflösung gekommen. Der Kaufvertrag blieb aufrecht.

Zu Vorgang 2:

Wenn die Käufer schon an den Vertrag gebunden bleiben, so sollte nach ihren Wünschen nur die Bw die Liegenschaftsanteile erwerben.

Die Verkäuferin ist in der Folge bereit, auf diese Wünsche der Käuferseite einzugehen und akzeptiert die Bw als alleinige Erwerberin und dass sie die Mehrwertsteueroption nicht ausübt.

Im gegenständlichen Fall hätte die Verkäuferin einem Vertragsausstieg des Herrn N.N. nie zugestimmt, wenn nicht klar gewesen wäre, dass an seiner Stelle die Bw die gesamten Anteile übernehmen wird. Dass die Überlegungen einseitig von den Käufern ausgegangen sind, geht auch aus dem zweiten Absatz der Präambel des Vertrages „Nachtrag und Änderung“ hervor, wonach „die Käufer nach Vertragsabschluss zur Entscheidung gelangt sind, dass sie nicht auf die Mehrwertsteuer optieren und außerdem nur die Bw als Käuferin auftritt, also Herr N.N. als Käufer ausscheidet.“

Die folgenden zwei Rechtsätze stammen aus VwGH 12.11.1997, [97/16/0390](#). Dem lag ein Sachverhalt zugrunde, wo zuerst ein Erwerber auftrat um nach der Aufhebung mit der Ehegattin gemeinsam zu kaufen:

*„Die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Dies entspricht auch der materiellen Zielsetzung des GrEStG, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet. Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an die im Voraus bestimmte neue Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam *uno actu* erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (Hinweis E 25.10.1990, 89/16/0146).“*

Erwerbsvorgang ist der die Steuerpflicht auslösende Rechtsvorgang (Hinweis: Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, dritter Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Randzahl 73 Abs 2 zu § 1 GrEStG ErgU 35 U); das ist gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 das zur Begründung des Übereignungsanspruches taugliche Verpflichtungsgeschäft, zB ein Kauf (Hinweis Fellner aaO, Abs 5). Jeder Erwerbsvorgang bildet einen abgeschlossenen Steuerfall und löst grundsätzlich selbstständig die Steuerpflicht aus (Hinweis Fellner aaO, Randzahl 74 Abs 1 zu § 1 GrEStG, 36 U).“

Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet. Gerade dieser Umstand liegt nicht vor, denn letztlich ist es in Folge des Nichteintrittes der Bedingungen zu einem Erwerb gekommen, der durch den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 begründet ist, weil eben die Verkäuferin ihre Rechtstellung aus diesem Vertrag nie wirklich (also bedingungslos) aufgegeben hat.

Das Vertragsband des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 30.09./05.10.2011, das die Bw. und Herrn N.N. an die Verkäuferin band, wurde nie bedingungslos durchtrennt.

Der gänzliche Ausstieg misslang und der Ausstieg des Herrn N.N. fand nur unter der Bedingung statt, dass die Bw die gesamten Anteile erwirbt.

Es liegen daher insgesamt drei getrennt zu beurteilende Erwerbsvorgänge vor:

-
- # Erwerb von 50% des Mindestanteiles durch die Bw
 - # Erwerb von 50% des Mindestanteiles durch den Ehegatten
 - # Abtretung des Übereignungsanspruches an dem 50 % Anteil des Herrn N.N. an die Bw.

Die gegenständliche Berufungsentscheidung betrifft den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 30.09./05.10.2011 und die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer an die Bw unter der StNr..

Um für die Bw die Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, insbesonders die Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge näher zu erläutern, darf als Beispiel angeführt werden unter welcher Fallkonstellation es zu einer echten Rückgängigmachung des ersten Vertrages gekommen wäre:

Die Verkäuferin ist zur unbedingten Vertragsauflösung bereit. Der Vertrag wird aufgelöst und die Leistungen rückabgewickelt. Später – etwa beim nächsten Urlaub – gefällt es der Bw in K. doch wieder so gut, dass sie es ihr leid tut nicht gekauft zu haben und sie fragt nach, ob die Haushälfte bereits verkauft ist. Die Verkäuferin hat noch keinen Käufer gefunden und es kommt zu einem Neuabschluss eines Kaufvertrages nur mit der Bw.

Im vorliegenden Fall sind die Umstände aber so,

- # dass die Verkäuferin nur bedingt (Ersatzkäufer) zur Vertragsauflösung bereit war
- # die Bedingungen nicht eingetroffen sind
- # dass die Verkäuferin in der Folge bereit war, auf die Überlegungen der Ehegatten einzugehen und Herrn N.N. aus dem Vertrag entlassen
- # dies wiederum nur unter der Bedingung, dass die Bw die gesamten Wohnungseigentumsanteile übernimmt.

Die Verkäuferin hat jedweder Vertragsänderung nur unter den vorstehend genannten Bedingungen zugestimmt. Es ist daher nie zu einer tatsächlichen Aufhebung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 30.09./05.10.2011 gekommen.

Der Verkäuferin war es letztlich egal, wer von den Ehegatten als Käufer im Vertrag steht, beide wie im Vertrag vorgesehen, Herr N.N. allein oder wie tatsächlich durchgeführt die Bw allein.

Dies bestimmt haben die Ehegatten selbst und sich so den Übereignungsanspruch übertragen. Die vertragliche Bindung der Ehegatten als Käufer aus dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 wurde nie bedingungslos aufgelöst. Es liegt somit auch keine teilweise Rückgängigmachung vor.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat daher zu Recht im angefochtenen Bescheid nur den Erwerb der Bw aus dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.09./05.10.2011 im Ausmaß von 50% des Mindestanteiles besteuert.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die geänderte Bemessungsgrundlage, nämlich, dass letztlich der Kaufpreis ohne Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt.

Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt, wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet.

Da für die durchgeführte Herabsetzung (Wegfall der Mehrwertsteueroption) die Voraussetzungen nach [§ 17 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987](#) vorliegen, ist der Berufung daher teilweise stattzugeben und die Grunderwerbsteuer von der neuen Bemessungsgrundlage € 224.000,00 festzusetzen.

Salzburg, am 1. Oktober 2012