

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Februar 2022 betreffend NeuFöG 21.07.2021 Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

BF, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., und ihr Lebensgefährte ***A***, =LG, beide deutsche Staatsbürger, haben mit Kaufvertrag vom 21.7.2021 je zur Hälfte das landwirtschaftliche Anwesen ***Adr*** von der Verlassenschaft nach ***R*** um 695.000 € gekauft. Die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages war aufschiebend bedingt durch die abhandlungsbehördliche (Punkt VII) und grundverkehrsbehördliche (Punkt VIII) Genehmigung. Gemäß Punkt XIII wünscht die kaufende Partei ausdrücklich die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer (GrEst) sowie der Eintragungsgebühr durch den Schriftenverfasser. Die abhandlungsbehördliche Genehmigung wurde am 4.8.2021 erteilt. Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung wurde mit Bescheid vom 12.10.2021, zugestellt am 22.10.2021, erteilt.

Der Schriftenverfasser öff. Notar ***O***, =N, hat betreffend den Kaufvertrag im Sinne dessen Punkt XIII die GrEst zu Erfassungsnummer (ErfNr) ***ErfNr*** am 27.10.2021 selbstberechnet. Eine NeuFöG-Begünstigung hat er dabei nicht geltend gemacht. Vielmehr hat er die GrEst je Erwerbsvorgang vom halben Kaufpreis als Bemessungsgrundlage in Höhe von 12.162,50 € angemeldet.

Berichtigungsantrag gemäß § 201 BAO vom 23.12.2021

Sodann hat N für die Bf. am 23.12.2021 unter Vorlage des Original NeuFö2-Formulares vom gleichen Tag binnen offener Anmeldefrist die bescheidmäßige Berichtigung der Selbstberechnung gemäß § 201 BAO beantragt, weil ihn die Käufer erst gestern informiert hätten, dass die Voraussetzungen des NeuFöG erfüllt würden.

In dem NeuFöG-Formular beansprucht die Bf. die Nichterhebung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen (gegenständlich GrEst) und erklärt durch ihre Unterschrift, dass die Voraussetzungen hierfür aufgrund einer im Juli 2021 erfolgten Betriebsübertragung vorliegen. Die Landwirtschaftskammer ***K*** hat die erforderliche Inanspruchnahme der Beratung ebenfalls am 23.12.2021 bestätigt.

Abweisungsbescheid vom 23.2.2022

Das Finanzamt (FA) hat den Berichtigungsantrag der Bf. mit Bescheid vom 23.2.2022, durch Hinterlegung zugestellt am 25.2.2022, mit der folgenden Begründung abgewiesen:

„Die begünstigenden Wirkungen des NeuFöG treten nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen ein. Die Vorlage der Erklärung auf einem amtlichen Vordruck sowie die "begleitende Beratung" sind materielle Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Begünstigungen und haben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde zu erfolgen. Bei der Selbstberechnung der GrEst durch einen befugten Parteienvertreter muss der amtliche Vordruck diesem spätestens zum Zeitpunkt der (rechtzeitigen) Selbstberechnung bereits vorliegen (UFS 11.9.2003, RV/0482-L/03).

Im gegenständlichen Fall ist das NeuFöG Formular im Zeitpunkt der Selbstberechnung am 27.10.2021 nicht vorgelegen. Der vollständig ausgefüllte amtliche Vordruck NeuFö2 wurde erst am 23.12.2021 unterschrieben und dem FA vorgelegt. Die Selbstberechnung war daher unter diesem Aspekt betrachtet richtig. Die Anwendung des § 201 BAO setzt jedoch eine unrichtige Selbstberechnung voraus. Da im gegenständlichen Fall die Selbstberechnung der GrEst, deren Rückerstattung nunmehr im Zuge eines Verfahrens nach § 201 BAO beantragt wurde, im Zeitpunkt, in dem das vollständig ausgefüllte Formular NeuFö2 vorgelegt wurde, bereits abgeschlossen war, ist der Antrag abzuweisen.“

Beschwerde vom 11.3.2022

Gegen den abweislichen Bescheid des FA vom 23.2.2022 hat die Bf. rechtzeitig Beschwerde eingelegt.

Lt. Aktenvermerk des FA hat N am letzten Tag der Beschwerdefrist, am Freitag den 25.3.2022, telefonisch bekannt gegeben, dass die Beschwerde der Bf. gleichzeitig mit der ihres LG in einem eigenen Kuvert eingeschrieben zur Post gegeben worden sei. Da die Beschwerde noch nicht beim FA eingelangt sei, werde die Beschwerde „heute“ nochmals zur Post gegeben. Der Postaufgabestempel weist den 25.3.2022 aus. Das Schriftstück ist am Montag den 28.3.2022 beim FA eingelangt.

Zur Begründung des Rechtsmittels führt N im Wesentlichen aus, er habe die Selbstberechnung der GrEST im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen am 27.10.2021 durchgeführt, sodass die Anmeldung der Steuer am 15.12.2021 erfolgt sei. Nachdem die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erst am 25.11.2021 rechtskräftig geworden sei, hätte N bis zum 15. des darauf zweitfolgenden Monats, sohin bis 15.1.2022, Zeit gehabt, die Selbstberechnung vorzunehmen und anzumelden. Folglich seien auch die Käufer davon ausgegangen, dass sie innerhalb dieser Frist das NeuFöG-Formular vorlegen könnten, was sie schließlich am 23.12.2021 gemacht hätten.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen hätte die Selbstberechnung des N somit auch erst im November oder Dezember 2021, dh. in jenem Zeitpunkt durchgeführt werden können, in dem das NeuFöG-Formular vorgelegt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt wäre es dem N technisch noch möglich gewesen, das NeuFöG-Formular bei der Selbstberechnung zu berücksichtigen. Eine vorzeitige Erfüllung der Verpflichtung zur Selbstberechnung und Anmeldung beim FA dürfe sich nicht negativ für die Partei auswirken.

Die Voraussetzungen des NeuFöG seien jedenfalls bereits im Kaufvertragsabschlusszeitpunkt im Juli 2021 vorgelegen.

Darüber hinaus sei im Gesetz nicht explizit geregelt, dass es materielle Voraussetzung für die Berücksichtigung des vorgelegten NeuFöG-Formulares sei, dass dieses spätestens im Zeitpunkt der Selbstberechnung durch den N vorliegen müsse.

Nicht zuletzt hätten die Voraussetzungen des NeuFöG - anders als bei der im abweisenden Bescheid zitierten Entscheidung - bereits im Ankaufszeitpunkt vorgelegen.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 7.4.2022

Das FA hat die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid mit BVE vom 7.4.2022, **zugestellt am 12.4.2022**, als unbegründet abgewiesen und diesbezüglich wie folgt ausgeführt:

„In der Beschwerde wird die Festsetzung der GrEST unter Berücksichtigung des Betrages von 75.000 € nach § 5a NeuFöG beantragt. Wie bereits im Bescheid vom 11.2.2022 ausgeführt wurde, treten die begünstigenden Wirkungen des NeuFöG nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen ein. Die Vorlage der Erklärung auf einem amtlichen Vordruck sowie die "begleitende Beratung" sind materielle Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Begünstigungen und haben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde zu erfolgen.

RZ 95 Neugründungs-Förderungs-Richtlinien (NeuFöR): ... Der amtliche Vordruck ist grundsätzlich gemeinsam mit diesem Anbringen -jedenfalls aber vor Ergehen der Erledigung - der in Anspruch genommenen Behörde einzureichen, abzugeben oder zu übermitteln.

RZ 96 NeuFöR: Bei der Selbstberechnung der GrEST durch einen befugten Parteienvertreter muss der amtliche Vordruck diesem spätestens zum Zeitpunkt der (rechtzeitigen) Selbstberechnung bereits vorliegen.

... Die Steuerschuld ist mit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung vom 12.10.2021 entstanden. Die Rechtskraft der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung vom 25.11.2021 ist nicht maßgeblich, da im Vertrag nicht die rechtskräftige Genehmigung vereinbart wurde. Auch bei der Selbstberechnung wurde als Datum des Entstehens der Steuerschuld der 12.10.2021

angeführt. Die Selbstberechnung erfolgte am 27.10.2021 und hätte bis spätestens 15.12.2021 erfolgen müssen.

Das NeuFö Formular ist im Zeitpunkt der Selbstberechnung am 27.10.2021 nicht vorgelegen.

Der vollständig ausgefüllte amtliche Vordruck NeuFö2 wurde erst am 23.12.2021 unterschrieben und dem FA vorgelegt. Die Ausstellung und Vorlage beim FA erfolgte somit nicht innerhalb der offenen Anzeigefrist.“

Vorlageantrag vom 11.5.2022

Lt. Aktenvermerk des FA hat N am letzten Tag der Antragsfrist, am 12.5.2022, telefonisch bekannt gegeben, dass „heute“ ein Vorlageantrag zur Post gegeben werde. Am 13.5.2022 ist der Vorlageantrag beim FA eingelangt. Der Poststempel ist unleserlich. Das FA hat den Vorlageantrag als rechtszeitig gewertet und am 17.2.2023 dem Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

§ 201 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet auszugsweise:

Abs. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Abs. (2) Die Festsetzung kann erfolgen,

Z 1 von Amts wegen ...

Z 2 wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist.

Z 3 wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird.

Abs. (3) die Festsetzung hat zu erfolgen

Z 1 wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

§ 4 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) über die Erklärung der Neugründung lautet in seinen hier wesentlichen Teilen:

Die Wirkungen nach § 1 (Anm.: Z 2 Verzicht auf die Erhebung von GrEST) treten unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

Abs. (1) Die Wirkungen nach § 1 Z 2 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären:

1. das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2,
2. der Kalendermonat nach § 3.

Abs. (3) Auf dem amtlichen Vordruck muss in den Fällen des Abs. 1 und 2 bestätigt sein, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. ...

Gemäß **§ 8 Abs. 2 GrEStG 1987** entsteht die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

2. Rechtliche Beurteilung

Nach § 4 Abs. 1 NeuFöG ist die Vorlage des NeuFö2-Vordruckes bei der in Betracht kommenden Behörde eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Verzicht auf die Abgabenerhebung (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472; VwGH 26.6.2003, 2000/16/0362; VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098). Das NeuFöG selbst lässt in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl. etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472).

Streitpunkt ist gegenständlich die Frage, wann im Falle einer Selbstberechnung der GrESt das NeuFöG-Formular dem FA vorgelegt werden muss, damit die Wirkungen des NeuFöG eintreten können.

Zu dieser Problemstellung hat das BFG in einem vergleichbaren Fall, wo dem Vertragsverfasser im Zeitpunkt der Selbstberechnung das NeuFö2 Formular ebenfalls nicht vorgelegen ist, bereits entschieden:

BFG 12.6.2019, RV/2101708/2016

Revision eingebracht. Beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2019/16/0153. Mit Erk. v. 12.11.2019 als unbegründet abgewiesen.

VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2799/2019 anhängig. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.9.2020 abgelehnt.

Das BFG verweist darin auf Ritz, BAO-Kommentar⁶, § 201 Rz 29: „*Erweist sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen und ist der Antrag auf Festsetzung abzuweisen.*“

Sodann prüft das BFG ob die Selbstberechnung durch den Vertragserrichter, dem unbestrittenermaßen zu diesem Zeitpunkt kein NeuFö-Formular vorgelegen sei, richtig erfolgt sei. Dabei beruft es sich auf den Bericht des Finanzausschusses vom 2.6.1999 zum NeuFöG, in dem die Selbsterklärung auf einem amtlichen Formular sowie die „begleitende Beratung“ ausdrücklich als materielle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung bezeichnet seien. Die Begünstigung könne nur im Vorhinein in Anspruch genommen werden, eine Erstattung bereits entrichteter Abgaben komme nicht in Betracht. Daraus schließt das BFG, dass die Voraussetzung für die Abstandnahme von der Erhebung der GrEst im Zeitpunkt der Selbstberechnung nicht erfüllt gewesen sei, da der vollständig ausgefüllte amtliche Vordruck weder beim Selbstberechner noch beim FA vorgelegen sei.

„Im hier gegenständlichen Fall wird die Steuer für den Erwerbsvorgang vom Parteienvertreter als Bevollmächtigter des Steuerschuldners selbst berechnet (§ 11 GrEstG 1987). Bei dieser Erhebungsform ist der Parteienvertreter sodann verpflichtet, nach der Durchführung der Selbstberechnung bis spätestens 15. des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt ist, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Erwerbsvorgänge beim FA vorzulegen (§ 13 Abs. 1 GrEstG 1987).

Der Intention des NeuFöG entsprechend, eine Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch ein vereinfachtes Verfahren zu gewährleisten, ist es bei der Erhebungsform der Selbstberechnung - in Analogie zu den innerhalb der Erklärungsfrist beim FA angezeigten Erwerbsvorgängen - als rechtzeitig anzusehen, wenn der Antrag auf die Steuerbegünstigung in Form des amtlichen Vordrucks spätestens zum Zeitpunkt der Selbstberechnung, die innerhalb der Frist des § 10 Abs. 1 GrEstG 1987 liegen muss, bei der in Betracht kommenden Behörde vorliegt. Das ist jene Behörde, die die Amtshandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 bis 7 vollzieht bzw. bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen (vgl. VwGH 26.6.2003, 2000/16/0362).

Die Verwaltungspraxis (vgl. NeuFöR, Rz 96) geht davon aus, dass bei der Selbstberechnung ... der GrEst (§ 11 GrEstG 1987) durch einen befugten Parteienvertreter der amtliche Vordruck diesem spätestens zum Zeitpunkt der (rechtzeitigen) Selbstberechnung vorliegen muss.“

Dementsprechend enthalte das Formular NeuFö2 die Aufforderung: *"Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen müssen Sie die folgende Erklärung unterschreiben und bei den jeweils in Betracht kommenden Behörden (z.B. Finanzamt, ...) bzw. Parteienvertretern (z.B. Notar bei Selbstberechnung der GrEst) im Original vorlegen."*

Abschließend hat das BFG den Schluss gezogen, der Begünstigungstatbestand nach dem NeuFöG sei nicht erfüllt gewesen und da sich die Selbstberechnung als richtig erwiesen habe, komme eine Bescheiderlassung nach § 201 BAO nicht in Frage.

VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0153

Der VwGH hat diese Rechtsansicht (unter mehrfachem Verweis auf sein früheres Erkenntnis, VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098) bestätigt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer solchen Festsetzung durch Erklärung kann durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe nach den Vorgaben des § 201 BAO durchbrochen werden (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0039, und 28.9.2011, 2007/13/0130).

Vor diesem Hintergrund erwies sich der selbst berechnete und der Abgabenbehörde elektronisch gemeldete Betrag nicht als nicht richtig im Sinne des § 201 Abs. 1 BAO, weil die selbst berechnete GrEst den materiell-rechtlichen Voraussetzungen - u.a. der mangelnden Vorlage des Formulars nach § 4 Abs. 1 NeuFöG - entsprach.“

Darüber hinaus sind nach Ansicht des VwGH für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich. Die Wirkungen des NeuFöG können daher nur eintreten, wenn das vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllte NeuFöG-Formular zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld dem FA vorgelegt wird (vgl. VwGH 22.4.2004, 2003/07/0173).

Nach § 8 Abs. 2 GrEstG 1987 entsteht die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde abhängt, mit der Genehmigung. Genehmigungen in diesem Sinn sind jedenfalls solche der Grundverkehrsbehörde oder des Verlassenschaftsgerichtes. Ist eine behördliche Genehmigung für das (bis zur Erteilung schwebend unwirksame) Verpflichtungsgeschäft nötig, sieht § 8 Abs. 2 GrEstG vor, dass die Steuerschuld im Zeitpunkt der (formell rechtskräftigen) Erteilung der Genehmigung entsteht. Relevant ist dabei die **Zustellung der Genehmigung (vgl. UFS 8.2.2010, RV/0621-W/06)**.

Im gegenständlichen Fall bedurfte das Rechtsgeschäft der grundverkehrsbehördlichen und der abhandlungsbehördlichen Genehmigung, sodass es bis zu deren Erteilung bedingt abgeschlossen war. Die Zustellung des Bescheides der Grundverkehrsbehörde vom 12.10.2021 ist am 22.10.2021 erfolgt. Mit diesem Zeitpunkt endete daher der Schwebezustand und wurde der Vertrag wirksam. Die Steuerschuld ist daher am 22.10.2021 (mit Zustellung der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung) entstanden. Die Wirkungen des NeuFöG können daher schon deshalb nicht eintreten, weil das NeuFöG-Formular vom 23.12.2021 zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch gar nicht existiert hat. Ob die Selbstberechnung – hypothetisch - auch noch zu einem späteren Zeitpunkt hätte erfolgen können ist ohne Belang.

Mangels Vorlage des Formulars nach § 4 Abs. 1 NeuFöG war daher die selbst berechnete GrEst richtig, sodass das FA den Antrag auf Berichtigung im Sinne des § 201 Abs. 1 BAO zu Recht abgewiesen hat. Die dagegen erhobene Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 14. März 2023