

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Tiefengraber & Partner Wirtschafts- und Steuerberatung Ges.m.b.H., Bachgasse 10, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 30. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 5. April 2017 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2017, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anzeige des Vertrages

Mit Kurzmitteilung vom 15.02.2017 übermittelte der vertragserrichtende Notar eine Fotokopie des Übergabsvertrages vom 20.10.2016, notarielle GZ.: ***1*** (2016), und eine Kopie der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung und teilte mit, dass beides rechtswirksam ist. Weiters übermittelte er eine Kopie der Sachverständigengutachten zu den vertragsgegenständlichen Liegenschaften. Gleichzeitig ersuchte er um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer.

Der Übergabsvertrag wurde auch elektronisch angezeigt. Der amtliche Vordruck „*Erklärung gemäß § 4 bzw. § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz*“ (NeuFö2) wurde nicht in das Urkundenarchiv aufgenommen.

Übergabsvertrag

Mit dem in Form eines Notariatsaktes errichteten Übergabsvertrag übertrug die Übergeberin, Frau TM, die im Vertrag näher bezeichneten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der KG-X und KG-Y samt allem rechtlichen und tatsächlichem Zubehör an den Beschwerdeführer (kurz: Bf). Der Übernehmer ist der Sohn des Cousins der Übergeberin (siehe Punkt Achtens Z. 2. des Übergabsvertrages).

In Vertragspunkt „*Drittens*“ hat sich die Übergeberin folgende Rechte ausbedungen: Lebenslanges unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot und Vorkaufsrecht.

In dem beigelegten Gutachten, erstellt zur Verlassenschaftssache FM, wurde der Verkehrswert der damals vorhandenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke samt Gebäude und Zubehör mit zusammenfassend € 713.329,94 festgestellt.

Bescheid

Nach der Erstellung dieses Gutachtens und vor Abschluss des gegenständlichen Übergabsvertrages wurden Grundstücke der EZ-1 im Gesamtwert von € 259.070,36 verkauft.

In Anlehnung an die im Gebäudegutachten verwendete Berechnungsmethode errechnete das Finanzamt einen gesonderten gemeinen Wert für das Wohngebäude in Höhe von € 58.253,72.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:

Gemeiner Wert laut Gutachten	€ 713.329,94
-vor dem Übergabsvertrag verkaufte Grundstücke	- € 259.070,36
Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	€ 454.259,58
+ Wert der Wohngebäude	+ € 58.253,72
Wert der Grundstücke	€ 512.513,30

Das Finanzamt nahm einen unentgeltlichen Erwerb an und setzte von diesem Grundstückswert die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG entsprechend dem Stufentarif fest.

Beschwerde

Nach zweimaliger Fristverlängerung wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und der Antrag gestellt, den Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG in Höhe von € 75.000 bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer zur berücksichtigen. Durch ein Versehen einer sonst langjährig zuverlässigen Kanzleikraft sei bei der Meldung des Geschäftsfalles im Finanzonline das Vorliegen der NeuFöG-Erklärung übersehen worden. Der Beschwerde wurde das amtliche NeuFöG-Formular (in Ablichtung), bestätigt durch die zuständige Bezirksbauernkammer A am 13.10.2016, angeschlossen.

Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, über die Beschwerde den gesamten Senat entscheiden zu lassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit Schreiben vom 15.11.2017 wurde das NeuFöG-Formular im Original übermittelt.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung 05.01.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen und dies wie folgt begründet:

“Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung nach § 4 NeuFöG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die materielle Voraussetzung für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314, 24.4.2002, 99/16/0398, 26.6.2003 200/16/0326). Auch im Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0472, führt der VwGH u.a. aus, das NeuFöG lasse 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 kann.

Die ordnungsgemäß und iSd § 4 Abs. 1 NeuFöG vollständig ausgefüllte Erklärung (inklusive Bestätigung der Beratung) ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung, im vorliegenden Fall wurde der steuerpflichtige Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG durch das Verpflichtungsgeschäft in Form des Übergabesvertrages am 20.10.2016 verwirklicht. Die Steuerschuld entstand daher gem. § 8 Abs. 1 GrEStG an diesem Tage. Die Anzeigefrist gem. § 10 Abs. 1 GrEStG endete demnach am 15.12.2016. Die Bf. hat den für die Gewährung der begehrten Begünstigung erforderlichen Vordruck innerhalb dieser Frist dem Finanzamt nicht vorgelegt. Das Original des Formulars wurde durch die Bf. erst im Beschwerdeverfahren nachgereicht.“

Vorlageantrag

Innerhalb offener Frist wurde der Antrag gestellt, über die Beschwerde das Bundesfinanzgericht entscheiden zu lassen.

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde samt den Aktenteilen laut Aktenverzeichnis an das Bundesfinanzgericht vor (Vorlagebericht vom 10.04.2018).

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Mail vom 13.09.2021 wurde vom Finanzamt eine nähere Aufgliederung der Berechnung der Grundstückswerte übermittelt.

Per Mail vom 08.02.2023 wurden dem steuerlichen Vertreter das Gutachten und der angefochtene Bescheid zur Verfügung gestellt.

Weiters wurde auf die ständige Rechtsprechung des VfGH (zB Erkenntnis vom 12.11.2019, Ra 2019/16/0153) und des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, wonach die verspätete Vorlage des amtlichen Vordruckes nach dem NeuFÖG begünstigungsschädlich ist.

Ergänzend wurde mitgeteilt, dass der VfGH die unterschiedliche Bemessungsgrundlage (Einheitswert bei nahen Angehörigen, ansonsten gemeiner Wert) bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verfassungsmäßig bestätigt hat (siehe Erkenntnis vom 27.09.2021, G335/2020).

Mit Schriftsatz vom 04.07.2023 wurden die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 20.10.2016 erwarb der Bf die im Vertrag näher bezeichneten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von der Übergeberin.

Der Übernehmer ist der Sohn des Cousins der Übergeberin (Vertragspunkt Achtens Z. 2). Laut VP. Achtens Z. 3 werden die Begünstigungen des NeuFÖG geltend gemacht.

Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Rechtsgeschäftes wurde am 28.12.2016 rechtskräftig.

Der Übergabsvertrag wurde beim Finanzamt sowohl in körperlicher Form als auch elektronisch am 15.02.2017 zur Anzeige gebracht. Der amtliche Vordruck *“Erklärung gemäß § 4 bzw. § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz“* (NeuFö2) wurde weder dem Vertrag angeschlossen noch in das vorgesehene Urkundenarchiv aufgenommen.

Das NeuFöG-Formular wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 15.11.2017 im Original übermittelt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Neugründungs-Förderungsgesetz (kurz: NeuFöG)

Mit dem NeuFöG wird die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert.

Gemäß § 4 NeuFöG treten die Wirkungen nach § 1 unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

Nach Abs. 1 leg. cit. treten die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird.

Nach Abs. 4 und 5 leg. cit. können die Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 unter bestimmten Voraussetzungen auch elektronisch übermittelt werden.

§ 5a NeuFöG sieht besondere Bestimmungen für den Betriebsübergang vor und hat folgenden Wortlaut:

“Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und

2. die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1, 3 und 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.

2. Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.

3. Der Eintritt der Wirkungen der Z 2 sowie des § 1 Z 1, 3 und 5 entfällt nachträglich (rückwirkend), wenn die Betriebsinhabervoraussetzung im Sinne des § 5a Abs. 1 Z 2 nicht erfüllt wird oder der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird. Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, diesen Umstand allen vom Wegfall der Wirkungen betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen.“

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung, hier zB Erkenntnis vom 12.11.2019, Ra 2019/16/0153, folgende Rechtsansicht:

“Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss außer im Fall des § 4 Abs. 4 NeuFöG - der hier nicht vorliegt - der amtliche Vordruck "bei der Behörde" vorgelegt werden; dies ist jene Behörde, die die Amtshandlung vollzieht oder bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen. Das NeuFöG selbst lässt in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - etwa der Vorlage eines Vordruckes als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten. Die spätere Schaffung der Voraussetzungen wäre nur in den in § 4 Abs. 4 NeuFöG beschriebenen Fall zulässig (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098, mwN). Bei der Vorlage des amtlichen Vordruckes (§ 4 NeuFöG) bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag handelt es sich um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung. Dieses muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Befreiung, im Zeitpunkt der - rechtzeitigen - Antragstellung vorliegen. Eine spätere Vorlage kann den Tatbestand daher nicht mehr erfüllen, weil dieser eben die rechtzeitige Vorlage verlangt (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098 = Slg. 8222/F).“

Eine Abgaben- oder Gebührenbegünstigung kann daher nur bei Vorliegen der klar definierten Voraussetzungen des § 4 NeuFöG eintreten. Die rechtzeitige Vorlage einer vollständig ausgefüllten, unterschriebenen und bestätigten Erklärung auf einem amtlichen Vordruck ist

dabei eine materielle Voraussetzung für die Begünstigungen (vgl. auch VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; VwGH 23.10.2008, 2006/16/0095; VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

Wann diese Antragstellung bzgl. der Begünstigungen zu erfolgen hat, ergibt sich aus der Zusammenschau der Bestimmungen der verschiedenen Gesetze, die die Abgaben, Gerichtsgebühren und Beiträge zum Inhalt haben, mit dem NeuFöG.

Bei der Grunderwerbsteuer kann die Erhebung der Abgabe auf zwei Arten erfolgen: Entweder mit Bescheid der Behörde oder mittels Selbstberechnung durch einen befugten Parteienvertreter.

Im ersten Fall besteht eine Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung bis zum 15. des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats (§ 10 Abs. 1 GrEStG 1987) und wird die Steuer sodann mit Bescheid von der Behörde festgesetzt. Die Erklärung mit der Beanspruchung des Verzichtes auf die Erhebung der Abgaben (das amtliche NeuFö-Formular) ist daher gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb dieser Anzeigefrist bei der Behörde vorzulegen. Diese Rechtsansicht wird auch in der Verwaltungspraxis vertreten (siehe Neugründungs-Förderungsrichtlinien vom 25.6.2013, BMF-010222/0044-VI/7/2013, Rz 95) und entspricht der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098) und des BFG und UFS (BFG 20.10.2017, RV/5100709/2015; UFS 23.1.2012, RV/0653-W/08).

Im gegenständlichen Fall wurde der amtliche Vordruck im Original erst im Beschwerdeverfahren im 'November 2017' und damit verspätet vorgelegt.

Das materiell-rechtliche Tatbestandsmerkmal der Vorlage des amtlichen Vordruckes muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Befreiung, im Zeitpunkt der - rechtzeitigen - Antragstellung vorliegen. Eine spätere Vorlage kann den Tatbestand daher nicht mehr erfüllen, weil dieser eben die rechtzeitige Vorlage verlangt. Die Vorlage des amtlichen Vordruckes im Beschwerdeverfahren bedeutet demnach keine für die Befreiung relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird der Befreiungstatbestand nicht (mehr) erfüllt.

Bemessungsgrundlage

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindesten aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Bei Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke an den in § 26a GGG angeführten Personenkreis ist die Steuer vom (einfachen) Einheitswert zu berechnen (§ 4 Abs. 2 GrEStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015).

Der Bf, als Sohn des Cousins der Übergeberin, gehört nicht zu dem im § 26a Abs. 1 Z 1 GGG genannten Personenkreis.

Bei der unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes außerhalb des Familienverbandes ist des § 26a GGG ist grundsätzlich § 4 Abs. 1 GrEStG anzuwenden, wonach die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen ist. Da ein Grundstückswert bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken von vornherein nicht ermittelt werden kann, ist für die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, die außerhalb des Familienverbandes nach § 26a GGG übergeben werden, der gemeine Wert nach § 10 Abs. 1 BewG heranzuziehen. Jene Bestimmungen, die auf den Grundstückswert abzielen, sind analog auf den gemeinen Wert anzuwenden. Dies bedeutet insbesondere, dass

- die Gegenleistung, mindestens der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist,
- bei Nachweis des gemeinen Wertes durch ein Schätzungsgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen der festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich hat,
- bei der Frage der Abgrenzung der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit/Teilentgeltlichkeit die Höhe einer allfälligen Gegenleistung in Verhältnis zum gemeinen Wert zu setzen und
- je nach zutreffender Zuordnung der Stufentarif und/oder der Normalsteuersatz von 3,5% anzuwenden ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 4 GrEStG 1987, Rz 30e, unter Hinweis auf BMF vom 13. Mai 2016, 010206/0058-VI/5/2016).

Nach den Erkenntnissen des VfGH vom 27.09.2021, G334/2020 und G335/2020, bestehen keinen Bedenken, wenn der Gesetzgeber bei Übertragungen von Grundstücken zwischen solchen innerhalb sowie außerhalb des in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 angeführten Personenkreises differenziert und bei der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke unter nahen Angehörigen die Berechnung der Steuer vom Einheitswert und außerhalb des Familienverbandes vom Grundstückswert vorsieht.

Die belangte Behörde hat daher die Steuer zu Recht vom gemeinen Wert laut vorgelegtem Gutachten festgesetzt.

Steuerberechnung

Der gemeine Wert laut Gutachten beträgt € 713.329,94. Abzüglich der vor der Übergabe veräußerten Grundstücke im Wert von € 259.070,36, ergibt sich ein gemeiner Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke in Höhe von € 454.259,58.

Im angefochtenen Bescheid wurde in der Folge noch ein weiterer Wert für das Wohngebäude (€ 58.253,72) hinzugerechnet, obwohl bereits im Gutachten ein Gebäudewert enthalten ist.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich sohin wie folgt:

Grundstückswert der Grundstücke	€ 454.259,58
---------------------------------	--------------

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG wird die Steuer von der Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:	
€ 250.000,00 x 0,5 % =	€ 1.250,00
€ 150.000,00 x 2 % =	€ 3.000,00
€ 54.259,58 x 3,5 % =	€ 1.899,09
Die Grunderwerbsteuer wird daher festgesetzt mit	€ 6.149,09

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Salzburg, am 12. Juli 2023