

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Philip Gruber, Oberer Markt 22, 3631 Ottenschlag, über die Beschwerde vom 21. Juli 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 7. Juli 2023 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2023, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Übergabsvertrag

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 23.03.2023 übergaben die Eltern je zur Hälfte den in der Urkunde näher bezeichneten landwirtschaftlichen Betrieb an ihren Sohn, den Beschwerdeführer (kurz: Bf).

Laut Urkunde und elektronischer Abgabenerklärung - angezeigt per FinanzOnline am 03.07.2023 - wurde die Begünstigung des Neugründungsförderungsgesetzes (kurz: NeuFöG) in Anspruch genommen. Der amtliche Vordruck NeuFö 2 wurde nicht mit der Urkunde übermittelt.

Im Übergabsvertrag ist unter Pkt. *“Fünfzehntens INKRAFTTRETEN“* festgehalten:

“Dieser Vertrag tritt seinem gesamten Inhalt nach am 1.7.2023 (.....) 0.00 (..) Uhr in Kraft.“

Grunderwerbsteuerbescheide

Für die beiden Erwerbsvorgänge setzte das Finanzamt gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. d GrEStG die Grunderwerbsteuer, jeweils vom anteiligen Einheitswert, entsprechend fest (Bescheide vom 07.07.2023) und begründete dies damit, dass die Begünstigung des NeuFöG mangels Vorlage des Formulars NeuFö 2 nicht anzuwenden sei. Die rechtzeitige Vorlage des Formulars sei materielle Voraussetzung für die Befreiung, weshalb das Nachreichen im Rahmen der Beschwerde verspätet sei.

Beschwerde

Innerhalb offener Frist (Schriftsatz vom 21.07.2023) wurde dagegen Beschwerde erhoben und unter Vorlage des Formulars NeuFö 2 vorgebracht, dass der Übergabsvertrag am 01.07.2023 in Kraft getreten sei. Damit sei die Steuerschuld erst am 01.07.2023 entstanden. Die Vorlage des Formulars sei damit innerhalb der Anzeigefrist und daher rechtzeitig erfolgt. Die Begünstigung des NeuFöG sei anzuwenden.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit gleichlautenden Beschwerdevorentscheidungen vom 07.08.2023 wurde die Beschwerde abgewiesen und begründend ausgeführt:

“Bei der Grunderwerbsteuer entsteht die Steuerschuld mit dem Verpflichtungsgeschäft. Das ist im gegenständlichen Fall der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 23.03.2023. Die Anzeigefrist und gleichzeitig Frist zur Vorlage des Formulars NeuFö2 endet daher am 15.05.2023, unabhängig davon, dass laut Urkunde das Inkrafttreten des Vertrages mit Wirkung zum 01.07.2023 festgelegt wurde.

Die rechtzeitige Vorlage eines Originals vom Formblatt NeuFö2 stellt eine Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung dar und kann nicht saniert werden (vgl. RZ 102 u 101, NeuFö-Richtlinien).“

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

Im Übergabsvertrag sei ausdrücklich geregelt, dass dieser seinem gesamten Inhalt nach am 01.07.2023 null Uhr in Kraft tritt. Der Übereignungsanspruch sei daher erst am 01.07.2023 entstanden und unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden. Nach § 8 Abs. 2

GrStG entsteht die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung. Die Steuerschuld sei daher mit dem Eintritt der Bedingung am 01.07.2023 entstanden, weshalb die Anzeigefrist am 15.09.2023 endete. Das NeuFö2 wurde mit der Beschwerdeschrift vom 21.07.2023 übermittelt und sei damit rechtzeitig innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt worden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 23.03.2023 übergaben die Eltern je zur Hälfte den in der Urkunde näher bezeichneten landwirtschaftlichen Betrieb an den Bf.

Die Urkunde und elektronische Abgabenerklärung wurde elektronisch am 03.07.2023 zur Anzeige gebracht. Der amtliche Vordruck NeuFö 2 wurde nicht mit der Urkunde übermittelt.

Im Übergabsvertrag ist unter Pkt. "Fünftehtens INKRAFTTRETEN" festgehalten:

"Dieser Vertrag tritt seinem gesamten Inhalt nach am 1.7.2023 (.....) 0.00 (..) Uhr in Kraft."

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden die Grunderwerbsteuer ohne die Begünstigung nach dem NeuFöG fest.

Mit dem Beschwerdeschriftsatz vom 21.07.2023 wurde das Formular NeuFö2 im Original vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist ausschließlich die Frage, ob für den gegenständlichen Betriebsübergang die Begünstigung nach dem NeuFöG in Anspruch genommen werden kann und daher die GrEst nicht erhoben wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

§ 5a NeuFöG sieht besondere Bestimmungen für Betriebsübertragungen vor.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. gilt für Betriebsübertragungen (auszugsweise) 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.“

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 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 29.03.2007, 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 (vgl. VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0153, unter Hinweis auf VwGH 29.03.2007, 2006/16/0098 = Slg. 8222/F).

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Erwerbsvorgänge, die diesem Steuergesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim FA mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht nach Abs. 2 dieser Bestimmung die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge ...) schriftlich einzureichen.

Nach dem § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG wird zur Förderung von Betriebsübertragungen die GrESt von steuerbaren Vorgängen, die mit der Betriebsübertragung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.

Dafür verlangt das Gesetz aber nach § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG die sinngemäße Anwendung von § 4 NeuFöG, wonach die Abgaben nur dann nicht erhoben werden, wenn der Betriebsinhaber beim Finanzamt einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung erklärt und der Kalendermonat der Betriebsübertragung bekannt gegeben wird.

Die Erklärung der Neugründung ist formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck (NeuFö2) zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist materielle Voraussetzung für die Begünstigung und hat zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde zu erfolgen (vgl. VwGH 26.04.2001, 2000/16/0314, VwGH 26.06.2003, 2000/16/0362, VwGH 18.09.2003, 2000/16/0763, VwGH 04.12.2003, 2000/16/0472, VwGH 18.09.2007, 2007/16/0095).

In Anspruch genommen wird eine Behörde zB durch ein Anbringen im Sinne des § 85 BAO in Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere sind nach § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 Erwerbsvorgänge mit einer Abgabenerklärung beim FA anzuzeigen). Der Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Behörde ist somit jener, zu welchem ein Anbringen eingereicht wird. Der amtliche Vordruck ist grundsätzlich gemeinsam mit diesem Anbringen - jedenfalls aber vor Ergehen der Erledigung – einzureichen (vgl. BFG vom 18.01.2022, RV/5100006/2022).

Der Bf bringt nun vor, der gegenständliche Übergabsvertrag sei am 23.03.2023 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden, weshalb die Steuerschuld erst am 01.07.2023 entstanden sei und der Vordruck NeuFö2 zwar in der Beschwerde, jedoch in der Anzeigefrist und damit rechtzeitig vorgelegt wurde.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass die Steuerschuld mit Abschluss des Vertrages entstanden sei. Die Anzeigefrist habe daher am 15.05.2023 geendet.

- A) Nimmt man nun an, dass die Steuerschuld tatsächlich erst an dem im Vertrag als Wirksamkeitsdatum bezeichneten "1.7.2023" entstanden ist, so ergibt sich für den Beschwerdefall Folgendes:

Der Übergabsvertrag wurde gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG am 03.07.2023 beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung - ohne Vorlage eines NeuFö2-Formulares – durch den Vertragsverfasser zur Anzeige gebracht. Dies ist nach den bisherigen Ausführungen somit der maßgebliche Zeitpunkt, zu dem der amtliche Vordruck 'gemeinsam' mit dem Anbringen einzureichen gewesen wäre. Die GrESt wurde mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschrieben. Das gemeinsam mit der dagegen erhobenen Beschwerde vorgelegte Formular NeuFö2 wurde daher unzweifelhaft nach dem Anbringen bzw. der Anzeige eingereicht.

"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. Die Vorlage des amtlichen Vordruckes im Berufungsverfahren bedeutet demnach keine für die Befreiung relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder einer Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird der Befreiungstatbestand nicht (mehr) erfüllt (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098)."

Die Nachreichung einer ordnungsgemäß und vollständigen NeuFöG-Erklärung im Beschwerdeverfahren kann den Mangel der nicht gemeinsamen Vorlage mit der Abgabenerklärung nicht mehr sanieren.

Dem Beschwerdevorbringen ist überdies entgegenzuhalten:

Der Zeitpunkt, an dem die jeweilige Behörde in Anspruch genommen wird, ist deshalb entscheidend, da das NeuFöG zwecks einfacher Handhabung der Förderung von Betriebsübertragungen eine Vorwegfreistellung von bestimmten Abgaben im Wege einer "Selbsterklärung" vorsieht. Damit aber die Steuer von vorne herein nicht erhoben wird, ist der amtliche Vordruck NeuFö2 spätestens mit Einreichung der GrESt-Abgabenerklärung vorzulegen. Bereits im Bericht des Finanzausschusses über die Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 wird diesbezüglich ausgeführt, dass die Inanspruchnahme der Begünstigung grundsätzlich nur im Vorhinein, also im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch Vorlage einer Selbsterklärung nach erfolgter Beratung möglich sei. Eine Erstattung bereits entrichteter Abgaben komme nicht in Betracht (vgl. BFG vom 18.01.2022, RV/5100006/2022).

- B) Entstehung der Steuerschuld

Unter einer Bedingung iSd § 696 ABGB versteht man die einem Rechtsgeschäft von den Parteien beigesetzte Bestimmung, dass der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung vom Eintritt oder Nichteintritt eines ungewissen Umstands abhängen soll. Bei der aufschiebenden Bedingung (Suspensiv- oder Anfangsbedingung) treten die Wirkungen des Rechtsgeschäfts mit der Erfüllung des ungewissen Ereignisses ein, bei Ausfall der Bedingung aber überhaupt nicht. Bei der auflösenden Bedingung (Resolutiv- oder Endbedingung) verhält es sich genau umgekehrt: Das Recht entsteht sofort und endet erst mit Eintritt des ungewissen Umstands. Sofern der ungewisse Umstand nicht eintritt, bleibt das Recht bestehen (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 252, mwN).

Nach der Systematik des GrEStG ist ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich auch dann bereits als verwirklicht anzusehen, wenn die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von einer Genehmigung abhängig ist. Mit anderen Worten, es ist der Erwerbsvorgang verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundtaten, mögen seine Rechtswirkungen infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung auch erst später eintreten. Der Gesetzgeber unterscheidet nämlich die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG; auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist daher bereits ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 253, mwN).

Ist nur das Verfügungsgeschäft aufschiebend bedingt (erfolgt bspw die Eintragung des Eigentums erst nach vollständiger Bezahlung des Kaufpreises), so entsteht die Steuerschuld mit dem abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft, deren Rechtswirkungen bereits eintreten (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 257, mwN).

Die Befristung eines Rechtsgeschäfts ist die von einer oder beiden Vertragsparteien angeordnete zeitliche Beschränkung des Rechtsverhältnisses, wodurch die Rechtswirkungen zu einem bestimmten Zeitpunkt beginnen oder enden. Solche Fristen sind für die Steuerpflicht grundsätzlich ohne Bedeutung, da der Tatbestand mit der Begründung des Übereignungsanspruchs erfüllt wird (mit der Ausnahme, dass es sich bei der Befristung inhaltlich um eine aufschiebende Bedingung handelt: wie etwa bei der vereinbarten Übergabe eines Grundstücks mit dem Tod des Übergebers). Die Steuerpflicht tritt somit grundsätzlich sofort ein (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 261, mwN).

Sofern der Erwerb eines Grundstücks von einem nur zeitpunktmäßig ungewissen Ereignis abhängt, etwa dem Tod einer Person (zB bei einer Schenkung auf den Todesfall), liegt kein befristetes, sondern ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft vor. Die Steuerschuld entsteht in diesem Fall mit dem Eintritt des Ereignisses (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 261, mwN).

§ 705 ABGB lautet:

“Ist der Eintritt des Ereignisses, auf das der Verstorbene das zugedachte Recht eingeschränkt hat, gewiss, so geht das zugedachte Recht wie andere unbedingte Rechte auch auf die Erben der bedachten Person über. In einem solchen Fall wird nur die Übergabe bis zum gesetzten Termin aufgeschoben.”

Die Befristung (der Anfangs- oder Endtermin) kann kalendermäßig, durch Anführung eines nach Jahren, Monaten, Wochen oder Tagen bestimmten Zeitraumes (Zeitpunktes) oder durch ein künftiges Ereignis festgelegt sein, wenn dieses gewiss ist; sonst liegt Bedingung vor (vgl. *Welser in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ §§ 704-706 Rz 2).

Das durch Anfangstermin befristete Recht fällt dem Begünstigten schon mit dem Erbfall an; es verleiht ihm schon vor Eintritt des Vollrechtes eine feste Anwartschaft und ist insbesondere vererblich (vgl. *Welser in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ §§ 704-706 Rz 3).

In diesem Sinne wird im BewG bestimmt:

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, ua. für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

In den §§ 4 bis 7 BewG sind der aufschiebend und auflösend bedingte Erwerb und die Lasten geregelt.

Gemäß § 8 (*“Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt”*) BewG gelten die §§ 4 bis 7 auch, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist.

Im gegenständlichen Übergabsvertrag wurde vereinbart, dass die Rechtswirkungen der Übereinkunft zu einem bestimmten Zeitpunkt, der gewiss ist, beginnen sollen.

Weder der Zeitpunkt noch der Eintritt dieses Ereignisses ist ungewiss. Es liegt daher eine Befristung (Betagung, Terminisierung) vor. Die Regelungen über aufschiebende Bedingungen sind sohin nicht anwendbar.

Es ist daher auch kein Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 GrEStG gegeben. Die Steuerschuld ist mit der Unterzeichnung des Vertrages im März 2023 entstanden. Damit ist die Vorlage des NeuFöG-Erklärung auch im Hinblick auf die Anzeigefrist verspätet erfolgt.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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 die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

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

Im Übrigen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass Einzelfragen zur Auslegung von Verträgen keine grundsätzliche Bedeutung zu kommt (vgl. Beschluss vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119).

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 19. Jänner 2024