



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den senat über die Berufung des Bw, vom 9. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. November 2011 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 19. März 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Vertreter des Berufungswerbers richtete am 14.7.2011 folgende Eingabe an das Finanzamt:

„Zu obigen Erfassungsnummern übersende ich Ihnen in der Anlage eine Kopie des Unternehmenskauf- und Übergabsvertrages, abgeschlossen zwischen den Ehegatten P einerseits und deren Sohn J andererseits, vom 1. 6. 2011.

Zu Erfassungsnummer 1-1 habe ich den Umstand, dass J für die Übertragung der Liegenschaft, auf welcher das Unternehmen P. betrieben wurde, seinen Eltern ein Wohnrecht an einer anderen Liegenschaft eingeräumt hat, den diesbezüglichen Grunderwerbsteuertatbestand angezeigt, wobei ich darauf hingewiesen habe, dass hinsichtlich des Vaters P. Grunderwerbsteuerfreiheit gegeben ist. Aus reiner anwaltlicher Vorsicht habe ich – da der Wert des Unternehmens allenfalls höher zu bewerten ist, als die Herrn P.

eingräumte Wohnungsleistung – den gegenständliche Vertrag auch nach dem Schenkungsmeldegesetz zu Erfassungsnummer xxx angezeigt, wobei ich nach Rücksprache mit dem Steuerberater vorsichtsweise einen Betrag von € 25.000,-- - die tatsächliche Höhe ist nicht bekannt – eingesetzt habe.“

Der Eingabe angeschlossen waren der Unternehmenskauf- und Übergabsvertrag vom 1.6.2011 und die Meldung gem. § 121a BAO, jeweils in Fotokopie. Die inhaltsgleiche Eingabe war an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien gerichtet.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid vom 10. November 2011 die Grunderwerbsteuer fest.

Die in Vertragspunkt XI. (Allgemeine Bestimmungen; Unterpunkt 8) beantragte bzw. in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach dem NEUFÖG wurde mit der Begründung nicht gewährt, weil der amtliche Vordruck NeuFÖ 3 nicht vorgelegt wurde.

Für die Aufteilung der Gegenleistung auf das übertragene unbewegliche und bewegliche Vermögen wurde beim unbeweglichen Vermögen der fünffache Einheitswert herangezogen.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Heranziehung des fünffachen Einheitswertes zur Ermittlung der Verhältnisrechnung unbewegliches Vermögen und bewegliches Vermögen sei ohne Begründung und ohne gesetzliche Grundlage erfolgt, es sei lediglich der dreifache Einheitswert der Steuerberechnung zugrunde zu legen.

Außerdem sei der Vordruck NeuFÖ 3 dem Finanzamt im Original vorgelegt worden. Es wäre dem Finanzamt zumutbar gewesen, anlässlich der Anfrage (Anm.: diese Anfrage ist mit 20.9.2011 datiert) zur Bekanntgabe des Einheitswertes des Betriebsvermögens die Vorlage des Originals des Vordruckes NeuFÖ 3 zu verlangen, da in diesem Fall bereits vor Erlassung des Bescheides klargestellt hätte werden können, dass das Formular NeuFÖ 3 bereits am 14.7.2011 im Original vorgelegt worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 31.1.2012 ab.

In dieser Entscheidung geht das Finanzamt auf die Berechnungspraxis durch das Finanzamt ein (zur Vereinfachung der Berechnung fünffacher Einheitswert bei Grundstücken) und gibt den Verfahrensablauf mit dem Ergebnis wieder, dass der Vordruck NeuFÖ 3 nicht im Original vorgelegt wurde, weder dem Finanzamt in Wien noch in Linz. Im Weiteren wird der bisherige Verfahrensablauf (Vertragsanzeige am 14.7.2011, erste Anfrage des Finanzamtes an die Partei am 18.9.2011) dargestellt.

Im Vorlageantrag vom 2. März 2012 wird Folgendes ergänzt:

Es gebe keine gesetzliche Grundlage, nach welcher die Berechnungsart des Finanzamtes gedeckt sei, Vereinfachungsgründe bzw. allgemeine Verwaltungspraxis seien keine Grundlage. Bei Umgründungen – der vorliegende Fall sei wirtschaftlich nichts anderes als eine Umgründung – sei das Zweifache des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Außerdem sei der Verfahrensablauf unrichtig dargestellt, die erste Aktenbearbeitung habe bereits zu dem Zeitpunkt stattgefunden, als der Akt durch die Abgabenbehörde erster Instanz nach Einlangen des Vertrages und der angeschlossenen Urkunden, also ebenso des NeuFö 3, der zuvor elektronisch eingegebenen und beim Finanzamt erfassten Anzeige des Rechtsgeschäftes, angeschlossen wurde.

Bereits zu diesem Zeitpunkt hätte daher, sofern das Formular NeuFö 3 tatsächlich gefehlt hätte, ein entsprechender Hinweis bzw. Verbesserungsauftrag erfolgen können oder müssen. Allein aus dem Umstand, dass bei Erfassung des Aktes das angebliche Fehlen des Vordruckes nicht aufgefallen sei, ergebe sich zwangsläufig, dass der Vordruck tatsächlich dem an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien übermittelten Original des Vertrages angeschlossen gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Steuer ist gemäß § 4 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Wird ein ganzes Unternehmen, zu dem auch ein Grundstück gehört, mit allen Aktiven und Passiven übernommen, so ist vor Berechnung der Grunderwerbsteuer die Gegenleistung nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der beweglichen Sachen steht.

Zur Ermittlung dieses Aufteilungsverhältnisses sind gemäß der ständigen Judikatur des VwGH Grundstücke grundsätzlich mit dem Verkehrswert zu bewerten, bewegliche Sachen sind mit dem Teilwert anzusetzen. Aus der Bestimmung des gemeinen Wertes gemäß § 10 Abs. 2 BewG ergibt sich, dass die Ermittlung des gemeinen Wertes mit einem Mehrfachen des Einheitswertes im Gesetz keine Deckung findet. Im Hinblick auf die vielfachen Umstände, die den gemeinen Wert einer Liegenschaft zu beeinflussen im Stande sind, ist eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes ungeeignet (VwGH 6.10.1994, 93/16/0195).

In der Bilanz zum 31.12.2010 beträgt der Wert für Grundstücke und Bauten € 150.819,79, bezüglich Auf- oder Abwertung dieses Bilanzansatzes wurde seitens des Berufungswerbers nichts vorgebracht; für einen anderen Ansatz sind auch keine Anhaltspunkte aktenkundig.

Der gesamte Einheitswert beträgt € 31.976,04.

Das Finanzamt hat den für die Berechnung der Grunderwerbsteuer den Wert des gesamten übertragenen Vermögens mit € 312.573,34 angesetzt, davon für bewegliches Vermögen € 232.633,24 und für unbewegliches € 79.940,10 (fünffacher Hälfteeinheitswert), und daraus wurde die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer (25% der Gegenleistung auf das unbewegliche Vermögen entfallend) berechnet. Der vom Finanzamt angesetzte Wert – auch wenn er ein Vervielfacher des Einheitswertes ist – kommt dem Wert des übertragenen unbeweglichen Vermögens zumindest nahe und kann daher als Ansatz für die Bemessung der Grunderwerbsteuer herangezogen werden.

Ein gewisser Vervielfacher des Einheitswertes eines Grundstückes zur Ermittlung des gemeinen Wertes ist, wie bereits ausgeführt, dem Gesetz zwar nicht zu entnehmen, der dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Wert (Vervielfacher) als gemeiner Wert kann jedoch zumindest im Wege der Schätzung, welcher ja stets ein gewisses Moment der Ungenauigkeit immanent ist, herangezogen werden, zumal ein Gutachten über den Verkehrswert auch nicht vorliegt.

Den Ausführungen in Bezug auf das Umgründungssteuergesetz, welches ua. die Bestimmung enthält, dass bei verschiedenen Vorgängen die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert festzusetzen ist, ist folgendes entgegenzuhalten:

Das Umgründungssteuergesetz, BGBl 1991/699, schafft gewisse steuerliche Sonderregelungen für Umgründungen. Unter Umgründungen ist das Zusammenführen von Personen- oder Kapitalgesellschaften, bestimmte Eigentümerwechsel und die Trennung von Gesellschaften zu verstehen. Das Gesetz enthält neben ertragsteuerrechtlichen Regelungen auch Bestimmungen auf dem Gebiet der Gebühren und Verkehrsteuern. Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers ist eine Betriebsübertragung keine Umgründung.

Nach § 22 Abs. 5 UmgrStG ist bei Einbringungen nach § 12 UmgrStG die Grunderwerbsteuer für verwirklichte Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Dies gilt im Hinblick darauf, dass § 22 Abs. 5 UmgrStG als lex specialis zu den Bestimmungen des GrEStG anzusehen ist, unabhängig davon, ob die Einbringung mit und solchen ohne Gegenleistung erfolgt (VwGH 19.1.1994, 93/16/0147, und VwGH 19.12.1996, 94/16/0109).

Gemäß § 1 Z. 2 NeuFöG wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben und bei Betriebsübertragung (§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG) Grunderwerbsteuer nicht erhoben, wenn die Voraussetzungen nach § 4 NeuFöG erfüllt sind.

§ 4 NeuFöG in der Fassung BGBl. I Nr. 68/2002 lautet:

§ 4: Die Wirkungen nach § 1 treten unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

(1) Die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 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,
3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 eintreten sollen.

(2) Die Wirkungen nach § 1 Z. 7 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber ein amtliches Formular im Sinne des Abs. 1 erstellt.

(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. ...

(4) Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten bei nachträglicher Vorlage (Abs. 1) oder bei Ausstellung (Abs. 2) des amtlichen Vordruckes die Wirkungen nach § 1 nachträglich (rückwirkend) ein. Abgaben und Gebühren im Sinne des § 1 Z. 1 bis 6 sind in einem solchen Fall zu erstatten.

Außer im Fall des § 4 Abs. 4 NeuFöG - der hier nicht vorliegt - muss jedenfalls der amtliche Vordruck "bei der Behörde" vorgelegt werden; das ist jene Behörde, die die Amtshandlung vollzieht bzw. bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen (vgl. VwGH 26.6.2003, 2000/16/0362). Diese Behörde ist im vorliegenden Fall das Finanzamt.

Auch das NeuFöG selbst lässt in einer Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl. etwa die Vorlage eines Vordruckes als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472).

Die spätere Schaffung der Voraussetzungen ist demnach nur in dem im § 4 Abs. 4 NeuFöG beschriebenen (hier aber nicht relevanten) Fall zulässig. Das Höchstgericht hat in diesem

Zusammenhang auch klargestellt, dass für die Zuerkennung der abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich sind (VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0472).

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und des Bundesministers für Justiz zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz – NeuFöG, BGBl II 2002/483 in der Fassung des BGBl II 2003/593) regelt die Erklärung der Übertragung und bestimmt:

"Ab 1. Jänner 2004 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG von vornherein ein, sofern der neue Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden den amtlichen Vordruck über die Erklärung der Übertragung (NeuFö3) vorlegt."

In der zitierten Norm ist also im Gegensatz zu den Bestimmungen des Abs. 2 dieses Gesetzes (dort allerdings auch nur für vor dem 1. September 2002 gelegene Sachverhalte) die nachträgliche Vorlage des erwähnten amtlichen Vordrucks ab dem 1. Jänner 2004 nicht vorgesehen.

Im vorliegenden Fall wurde der steuerpflichtige Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG durch das Verpflichtungsgeschäft in Form des Unternehmenskauf- und Übergabsvertrages am 1.6.2011 verwirklicht. Die Steuerschuld ist daher gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG an diesem Tag entstanden. Die Anzeigefrist gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG und auch die Frist zur Vorlage des Vordruckes hat demnach am 16.8.2011 geendet. Der Berufungswerber hat den für die Gewährung der begehrten Begünstigung erforderlichen Vordruck innerhalb dieser Frist dem Finanzamt nicht vorgelegt, sondern erst (in Fotokopie) mit Einbringen der Berufung am 13.12.2011.

Ergänzend ist noch auszuführen: Zur strittigen Frage, ob die Partei ihrer Verpflichtung zur Vorlage eines formgebundenen Antrages nach dem NeuFöG dadurch nicht nachgekommen ist, dass sie fristgerecht lediglich den Vordruck NeuFö 3 nur in Kopie vorgelegt hat, ist festzustellen:

Im Hinblick auf die in § 4 NeuFöG als Voraussetzung für die Befreiungen nach dem NeuFöG verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt", ist davon auszugehen, dass jeder der im Einzelfall jeweils befassten Behörde bzw. Dienststelle jeweils ein Original des amtlichen Vordrucks NeuFö 3 vorzulegen ist. Die bloße Vorlage einer Ablichtung wird nach ständiger Rechtsprechung nicht als ausreichend erachtet (vgl. UFS 8. 10. 2009, RV/2661-W/06, UFS 29. 2. 2008, RV/0824-I/07, UFS 5. 8. 2009, RV/2197-W/07).

Nur wenn der amtliche Vordruck mit der Urkunde über das Rechtsgeschäft in einem Urkundenarchiv aufgenommen wird, welches den gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 91 b ff Gerichtsorganisationsgesetz entspricht, stellen die darin gespeicherten Urkunden, bis zum Nachweis des Gegenteils, Originalurkunden dar.

Im vorliegenden Fall war daher mangels rechtzeitiger Vorlage des Vordruckes NeuFö 3 im Original, die Gewährung der begehrten Grunderwerbsteuerbefreiung zu versagen. Dies deshalb, weil dadurch ein als materiell-rechtliche Voraussetzung zu qualifizierendes Formerfordernis nicht erfüllt worden ist. Es ist nicht bloß ein Formgebrechen iSd. § 85 Abs. 2 BAO vorgelegen, wodurch die Behörde zunächst Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages verpflichtet gewesen wäre. Eine Heilung (etwa durch die Vorlage des Originals im Zuge des Berufungsverfahrens) ist laut der oben zitierten Judikatur nicht vorgesehen.

Der Unternehmenskauf- und Übergabsvertrag vom 1.6.2011 wurde jeweils mit Begleitschreiben vom 14.7.2011, einmal adressiert an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 5 und einmal adressiert an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz, Bahnhofplatz 7, per Post übersendet; Eingangsdatum ist jeweils der 19.7.2011.

Unter Beilagen ist jeweils angeführt: Kopie des Vertrages, Kopie der Meldungen.

Die Erklärung der Betriebsübertragung (Formular NeuFö3) war den Schreiben an die beiden Finanzämter weder im Original noch in Kopie angeschlossen. Daher ging auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht davon aus, dass das Formular NeuFö3 nicht übermittelt wurde und auch nicht in Verstoß geraten ist.

Die „Erstbearbeitung“ durch das Finanzamt erfolgte am 19.9.2011, und zwar durch die Anfrage an den Berufungswerber zu Handen der steuerlichen Vertretung wegen Bekanntgabe der Teilwerte des übertragenen Vermögens. Das Anbringen des Eingangsstempels (am 19. 7. 2011) und die Zuleitung an eine zur Bearbeitung zuständige Abteilung stellt noch keine Bearbeitung des Aktes dar; daher erweist sich das Vorbringen, das Finanzamt hätte zum Zeitpunkt der Erfassung des Aktes (Eingangsstempel) bereits einen Verbesserungsauftrag erlassen müssen oder den Berufungswerber auf das fehlende Formular hinweisen müssen, als unbegründet. Aus dem Umstand, dass bei Erfassung des Aktes das Fehlen des NeuFö3 nicht aufgefallen ist, ergibt sich keinesfalls zwangsläufig, dass dieses Formular tatsächlich an dem an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel übermittelten Original des Vertrages angeschlossen gewesen ist.

Im Akt einlegend sind ausschließlich eine Ablichtung des Vertrages samt Formular „Bemessungsgrundlagen Grunderwerb“ und „Meldung gem. § 121a BAO“ samt dem Original

des Begleitschreibens, nicht jedoch das Formular NeuFö3 und zwar weder im Original noch in Ablichtung (abgesehen von der im Berufungsverfahren vorgelegten Kopie).

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte daher zu Recht.

Linz, am 20. März 2013