



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. CD, Rechtsanwalt, Adresse1, vom 19. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. Februar 2012 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 13. Dezember 2011, abgeschlossen zwischen EB, Pensionist, und FB, Landwirtin, als Übergeber sowie deren Sohn, dem Berufungswerber (Bw), und deren Schwiegertochter, BB, als Übernehmer, wurden die in diesem Vertrag näher bezeichneten Liegenschaften übertragen.

Laut Vertrag erfolgten Übergabe und Übernahme am 1. Jänner 2012.

Als Gegenleistung wurden das in Punkt IV.1. beschriebene Wohnrecht und die in Punkt IV.2. festgelegten Pflegeleistungen und Rechte für den Fall von Krankheit und Gebrechlichkeit der Übergeber ausbedungen.

Mit Bescheiden vom 29. Februar 2012 wurde dem Bw Grunderwerbsteuer betreffend den Übergabsvertrag mit seinem Vater und seiner Mutter von je 643,52 € vorgeschrieben.

Die festgesetzte Grunderwerbsteuer wurde wie folgt berechnet:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 1987 2 % vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	179,14 €
(§ 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987) in Höhe von 8.956,93 €	
Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 1987 2 % vom Wert der übrigen Grundstücke in Höhe von 23.218,97 €	464,38 €
Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	643,52 €

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	8.956,93 €
Wert der übrigen Grundstücke	23.218,97 €

Gleich lautend wurde zur Begründung beider Bescheide ausgeführt, dass die Höhe des jährlich bewerteten Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem maßgeblichen Barwertfaktor 15,977885 kapitalisiert worden sei. Für die Aufteilung der Gegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte sei für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen der zehnfache und für den übersteigenden Wohnungswert der fünffache Einheitswert herangezogen worden. Da die anteilige Gegenleistung, die auf den übersteigenden Wohnungswert entfalle, unter dem dreifachen Einheitswert liege, sei die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstücks (= dreifacher Einheitswert) berechnet worden.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen wurde vorgebracht, dass die Bescheide insoweit angefochten würden, als dem Bw für den Erwerb von EB und FB jeweils hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden sei.

Der Steuerbefreiungstatbestand nach dem NeuFöG liege vor. Die entsprechende Bescheinigung der zuständigen Berufsvertretung werde nochmals mit dieser Berufung im Original vorgelegt. Die Bescheinigung sei vom Rechtsvertreter des Bw bereits in Kopie im Rahmen der Gebührenanzeige gemeinsam mit der Kopie des Übergabsvertrages vorgelegt worden und sei auch in der über FinanzOnline erfolgten Abgabenerklärung in der dafür vorgesehenen Eingabemaske bereits der Befreiungstatbestand nach dem NeuFöG beantragt worden. Sämtliche Voraussetzungen nach dem NeuFöG für die Steuerbefreiung würden vorliegen. Dennoch sei bei Vorschreibung der Grunderwerbsteuer der Befreiungstatbestand nicht berücksichtigt worden bzw. seien die Vorschreibungen erlassen worden, ohne den Rechtsvertreter aufzufordern, das Original der NeuFöG-Bestätigung nachzureichen. Nachdem die Kopie der NeuFöG-Bestätigung bereits vorgelegt und die Befreiung über FinanzOnline bereits beantragt worden sei, wäre das allenfalls fehlende Original ein verbesserungsfähiger Mangel gewesen und wäre vor Bescheiderlassung der Einschreiter bzw. dessen Rechtsvertreter zur Verbesserung aufzufordern gewesen.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide dahin gehend abzuändern, dass der vorliegende Befreiungstatbestand nach dem NeuFöG entsprechend berücksichtigt werde.

Den Berufungen wurde das Formular NeuFö 3 im Original beigelegt, das der Bw am 17. November 2011 unterschrieben und das die Bezirksbauernkammer G mit gleichem Datum mit Stempel und Unterschrift versehen hatte. Auf diesem Formular wurde ua. angekreuzt, dass die durch die Betriebsübertragung anfallende Grunderwerbsteuer nicht erhoben werden solle und die Erklärung beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in 4020 Linz vorgelegt werde.

Mit – gleich begründeten – Berufungsvorentscheidungen vom 12. April 2012 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG sei die Steuerschuld für den gegenständlichen Übergabsvertrag mit der Unterfertigung am 13. Dezember 2011 entstanden. Die Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung habe daher am 15. Februar 2012 geendet. Die elektronische Abgabenerklärung sei am 31. Jänner 2012 übermittelt worden. Gleichzeitig sei mit Begleitschreiben vom 31. Jänner 2012 eine Kopie des Übergabsvertrages übersandt worden. Eine Kopie der "Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung" sei weder eingelangt noch im Begleitschreiben erwähnt. Nur in der elektronisch übermittelten Abgabenerklärung sei die Begünstigung gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG beantragt worden.

Die Vorlage des amtlichen Formulars NeuFö 3 sei materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Begünstigung. Das Original dieses amtlichen Vordrucks müsse im Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung, das heiße, innerhalb der Anzeigefrist, vorliegen. Die Vorlage der Erklärung im Rechtsmittelverfahren bringe die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall (vgl. Neugründungs-Förderungs-Richtlinien vom 19. Dezember 2008, GZ. BMF-010222/0282-VI/7/2008, Rz 95, 101 und 102; VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

Die erstmalige Bearbeitung des Rechtsvorganges durch das Finanzamt sei am 28. Februar 2012 erfolgt. Auf Grund der zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufenen Frist für die rechtzeitige Vorlage des Originalformulars sei auch von der Behörde kein Auftrag zur Behebung dieses Mangels mehr zu erlassen gewesen (NeuFö-RL Rz 105).

Im zeitgerechten Vorlageantrag verwies der Bw inhaltlich auf seine Berufungsausführungen. Entgegen den Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen sei bei Übersendung der Vertragskopie sehr wohl die Kopie der so genannten "NeuFöG-Bestätigung" beigelegt worden. Leider könne ein Nachweis über die erfolgte Übermittlung nicht erbracht werden. Nachdem die Inanspruchnahme des Steuerbefreiungstatbestandes nach dem NeuFöG bereits in der

elektronischen Abgabenerklärung erfolgt sei, könne die Übermittlung der Originalbestätigung nicht ausschlaggebend für die Rechtzeitigkeit der Beantragung sein.

Die Anzeige eines Vertrages an sich sei rechtzeitig erfolgt, wenn bis zum letzten Tag der Frist die Abgabenerklärung auf elektronischem Wege eingebracht werde, ohne dass bis zu diesem Tag auch ein Vertrag auf dem Postweg übermittelt sein müsse, schon gar nicht im Original.

Im Umkehrschluss müsse daher auch die Inanspruchnahme eines Befreiungstatbestandes in Form der rechtzeitig erfolgten elektronischen Beantragung als fristgerecht erachtet werden und könne nicht von der zwangsläufig erst nach Durchführung der elektronischen Abgabenerklärung möglichen postalischen Übersendung der entsprechenden Bestätigung abhängig sein.

Es werde daher nochmals beantragt, den Berufungen Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide dahin gehend abzuändern, dass der vorliegende Befreiungstatbestand nach dem NeuFöG entsprechend berücksichtigt werde.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG (Grunderwerbsteuergesetz) 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Grundsätzlich wird ein Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht.

Über Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, ist bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt eine Abgabenerklärung vorzulegen (§ 10 Abs. 1 GrEStG 1987 in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung nach BGBl. I 144/2001).

§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG (Neugründungs-Förderungsgesetz) sieht vor, dass ua. die Bestimmungen der §§ 3 und 4 sinngemäß anzuwenden sind.

Nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG gilt für Betriebsübertragungen, dass die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben wird, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75.000,00 € nicht übersteigt.

Der Betrag von 75.000,00 € stellt einen betriebsbezogenen Freibetrag dar, der pro übertragenem Betrieb, unabhängig von der Anzahl der mit diesem Betrieb übertragenen Grundstücke, zusteht.

Der dem Grundvermögen zuzurechnende Wohnungswert (§ 33 Abs. 2 Bewertungsgesetz) ist nicht begünstigt.

§ 4 Abs. 1 bis 4 NeuFöG lautet:

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

Abs. 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:

Z 1: das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2,

Z 2: der Kalendermonat nach § 3,

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

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

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 (...). Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, das Verfahren der Bestätigung sowie die Voraussetzungen, unter denen in Bagatellfällen ein solches Verfahren unterbleiben kann, mit Verordnung festzulegen.

Abs. 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 Vordrucks die Wirkungen des § 1 nachträglich (rückwirkend) ein. Abgaben und Gebühren im Sinne des § 1 Z 1 bis 6 sind in einem solchen Fall zu erstatten."

Die Erklärung der Betriebsübertragung hat mit dem Formular NeuFö 3 zu erfolgen.

§ 4 Abs. 1 ("Erklärung der Übertragung") der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und des Bundesministers für Justiz zum NeuFöG (BGBl. II 483/2002 idF BGBl. II 287/2008) lautet:

"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 (NeuFö 3) vorlegt."

Die Inanspruchnahme der Begünstigungen ist nach § 4 Abs. 1 der genannten Verordnung grundsätzlich nur im Vorhinein, im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben oder Gebühren, durch Vorlage des amtlichen Vordrucks nach erfolgter Beratung möglich.

Aus der Bestimmung des § 4 Abs. 4 NeuFöG ergibt sich, dass nur bei Vorliegen der dort genannten – auf den vorliegenden Fall nicht zutreffenden – Voraussetzungen eine rückwirkende Befreiung in Betracht kommt. Die dort genannte Voraussetzung, dass nämlich

der amtliche Vordruck noch nicht aufgelegt war, traf auf Übertragungen ab 1. Jänner 2004 ausnahmslos nicht mehr zu.

Die Erklärungen der Neugründung bzw. der Betriebsübertragung (§ 4 NeuFöG) sind formgebunden. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist materielle Voraussetzung für die Begünstigung (VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314).

Der Vordruck muss daher im Fall der rechtzeitigen Grunderwerbsteueranzeige (§ 10 GrEStG) spätestens mit der Anzeige dem Finanzamt vorgelegt werden. Eine nachträgliche Vorlage bzw. die Vorlage erst im Berufungsverfahren kann den Befreiungstatbestand nicht mehr erfüllen und bringt die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall.

Auf Grund der Erfordernisse des § 4 NeuFöG reicht es auch nicht aus, wenn die Anwendung der Befreiungsbestimmungen nach dem NeuFöG in der Vertragsurkunde oder der (elektronisch eingereichten) Abgabenerklärung beantragt wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/16/0098, feststellte, ist die nachträgliche Vorlage des amtlichen Vordruckes auch nicht als nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO anzusehen.

Dem Bemessungsakt ist zu entnehmen, dass die Abgabenerklärung am 31. Jänner 2012 elektronisch übermittelt und mit gleichem Datum ein Begleitschreiben an die zuständige Abgabenbehörde verfasst wurde, das – laut Eingangsstempel – am 4. Februar 2012 gemeinsam mit einer Kopie des Übergabsvertrages beim Finanzamt einlangte.

Dieses Begleitschreiben erwähnt lediglich die Übersendung des Übergabsvertrages in Kopie, nicht jedoch die Übersendung weiterer Unterlagen.

Nicht nur, dass die Beweislast für das Einlangen eines Schriftstückes bei der Behörde nach der Judikatur den Absender trifft (vgl. Ritz, BAO⁴, § 108 Tz 10, mit Hinweisen auf die dort angeführte Rechtsprechung), findet sich im Bemessungsakt auch kein Hinweis, der geeignet wäre, das Vorbringen des Bw, der amtliche Vordruck NeuFö 3 (in Kopie) sei mit gleicher Post übermittelt worden, zu stützen.

Im Lichte des Fehlens des amtlichen Vordrucks NeuFö 3, dessen Vorlage materielle Voraussetzung für die Begünstigung ist, hätte auch eine Aufforderung der Abgabenbehörde, das Original des Vordrucks NeuFö 3 nachzureichen, nichts mehr an der nicht rechtzeitigen Vorlage des ordnungsgemäß ausgefüllten Formulars NeuFö 3 zu ändern vermocht.

Darüber hinaus wird nach einhelliger Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates (zB UFS 15.10.2010, RV/0327-G/09; UFS 15.12.2009, RV/0356-I/09) die Vorlage des Formulars NeuFö 3 im Original verlangt.

Nach § 4 Abs. 1 NeuFöG sind "auf dem amtlichen Vordruck" bestimmte Erklärungen erforderlich.

An sich toleriert die Verwaltungspraxis die Verwendung von Kopien amtlicher Vordrucke. Ist aber in einer Abgabenvorschrift ausdrücklich angeordnet, die Erklärung "auf" amtlichem Vordruck einzureichen, so schließt dies die Verwendung von Kopien aus (vgl. Ritz, BAO⁴, § 133 Tz 8 unter Hinweis auf Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 133 Anm. 17).

Die – für den Unabhängigen Finanzsenat mangels normativer Wirkung nicht verbindlichen – Neugründungs-Förderungs-Richtlinien, Rz 101, stützen das Erfordernis der Vorlage des Formulars NeuFö 3 im Original auf die in § 4 NeuFöG verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt". Auf Grund dieser Begriffe sei davon auszugehen, dass jeder Behörde jeweils ein Original des amtlichen Vordrucks NeuFö 3 vorzulegen und eine Kopie des Originals nicht ausreichend sei.

Selbst wenn daher, wie vom Bw eingewendet, die Kopie des amtlichen Vordrucks NeuFö 3 bereits im Rahmen der Anzeige gemeinsam mit der Kopie des Übergabsvertrages vorgelegt worden wäre, wäre dies nicht ausreichend gewesen und wäre eine Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung nach dem NeuFöG – nämlich die Vorlage des Formulars NeuFö 3 im Original – nicht vorgelegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt das NeuFöG in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen eintreten (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472).

Das vom Bw im Vorlageantrag ins Treffen geführte Beispiel der Rechtzeitigkeit der Anzeige eines Vertrages berücksichtigt nicht die speziellen formellen Erfordernisse nach dem NeuFöG und vermag daher an der gegenständlichen Entscheidung nichts zu ändern.

Infolge Nichtvorlage des vollständig ausgefüllten amtlichen Vordrucks NeuFö 3 im Original spätestens mit der rechtzeitigen Grunderwerbsteueranzeige war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Mai 2013