



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne über die Berufung des bfadr, vertreten durch Giesinger, Ender & Partner, Rechtsanwälte, 6800 Feldkirch, Hirschgraben 16, vom 22. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Juni 2010 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 7. Dezember 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 14. Juli 2009 hat Herr a dem Berufungsführer ein Hotel geschenkt. Es handelte sich um ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen. Der Schenkungsvertrag lautet auszugsweise:

„I. GEGENSTAND DER SCHENKUNG UND EIGENTUMSSTAND

1. Der Grundbuchsstand stellt sich wie folgt dar:

[...]

2. Gegenstand dieses Schenkungsvertrages sind neben dieser Liegenschaft auch die zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehörenden und erforderlichen Rechte und Pflichten, Beteiligungen, Wirtschaftsgüter, das Anlage- und Umlaufvermögen einschließlich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und die immateriellen Vermögenswerte einschließlich des Firmenwertes. Jedenfalls zum Gegenstand des Schenkungsvertrages gehören die Vermögenswerte, welche sich aus der beiliegenden Bilanz zum 31.12.2008 (Beilage 1), aus der Anlagekartei mit Stand 31.12.2008 (Beilage 2) und aus der ebenfalls beiliegenden Inventarliste vom 31.12.2008 (Beilage 3) ergeben. Auch aus dem Unternehmen resultierende

Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Banken, Finanzamt und der Sozialversicherung sind Gegenstand dieses Vertrages, ebenso der PKW Audi A4 Avant 1,9 TDI Quattro, welcher bereits auf den Geschenknehmer umgemeldet worden ist. Die Übertragung erfolgt sohin mit allen Aktiven und Passiven, wie sie in der erwähnten Bilanz verzeichnet sind, und samt allem rechtlichen und physischen Zubehör.

3. Für die Übertragung des zum Unternehmen gehörenden Genossenschaftsanteiles an der Raiffeisenbank Lech/ Arlberg, registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung, wurde eine separate Vertragsurkunde errichtet, ebenso gibt es für die Übertragung des ebenfalls zum Unternehmen gehörenden -Kommanditanteiles an der c. eine eigene Vertragsurkunde. Die Verbücherung der gegenständlichen Liegenschaftsübertragung im Grundbuch kann unabhängig von diesen beiden Verträgen erfolgen.

II. SCHENKUNG UND ÜBERGABE

1. a schenkt und übergibt nunmehr seinem Sohn [Berufsführer] sein unter Punkt „I. GEGENSTAND DER SCHENKUNG UND EIGENTUMSSTAND“ näher bezeichnetes Unternehmen einschließlich des Grundstückes-Nr [...], vorgetragen in der Einlagezahl [...], und Letzterer nimmt diese Schenkung dankend an und übernimmt somit dieses Unternehmen samt der Liegenschaft unentgeltlich in sein Eigentum. Die Grenzen des vertragsgegenständlichen Grundstückes wurden gemeinsam abgegangen und die Verwaltungsunterlagen (insbesondere Baupläne und Versicherungspolizzen), soweit sie vorhanden waren, übergeben.

2. Als Stichtag für den Übergang- von Besitz und Genuss, Gefahr, Schaden und Zufall, Last und Vorteil gilt der 01.01.2009, 0:00 Uhr, von welchem Zeitpunkt an der Geschenknehmer auch alle unternehmensbezogenen Steuern, Abgaben und Lasten, wozu auch die Versicherungsprämien gehören, zu tragen hat, ebenso wie die mit dem Grundstück und dem Objekt [...] zusammenhängenden Abgaben privater und öffentlicher Natur. An diesem Tag trat der Geschenknehmer in alle Rechte und Pflichten des Geschenkgebers ein, soweit im gegenständlichen Vertrag nichts Gegenteiliges bestimmt ist.

III. UMSATZSTEUER

Aus der Schenkung resultiert eine Umsatzsteuerpflicht des Geschenkgebers durch Eigenverbrauch. Der Geschenkgeber hat die Umsatzsteuer dem Geschenknehmer bereits in Rechnung gestellt, eine Weiterverrechnung gemäß § 12 Absatz 15 Umsatzsteuergesetz auf den vorsteuerabzugsberechtigten Geschenknehmer ist erfolgt, ebenso wie die einvernehmlich in Auftrag gegebene Entrichtung der Umsatzsteuer durch Umbuchung auf den Steuerkonten der Vertragsteile.

IV. HAFTUNG DER VERTRAGSPARTEIEN; ÜBERGANG VON RECHTEN UND PFLICHTEN

1. Die Bestimmungen der §§ 38 und 39 Unternehmensgesetzbuch lauten (auszugsweise) wie folgt:

[...]

2. Der Geschenknehmer tritt in alle unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse ein, übernimmt sohin auch die damit verbundene Haftung für Verbindlichkeiten. Er erklärt ausdrücklich, dass ihm das Unternehmen bekannt ist. Er erklärt weiters, sich auch über den Geschäftsgang durch Einsichtnahme in die Bücher informiert zu haben.

3. Beide Vertragsparteien erklären, über die sie aufgrund verschiedener Bestimmungen treffende Haftung informiert zu sein. Die Folgen, die sich aus der Unternehmensübertragung im Zusammenhang mit den relevanten Gesetzesbestimmungen (neben den oben erwähnten Bestimmungen des UGB insbesondere § 1409 ABGB, ASVG, AVRAG, BAO, VersVG und VAG) ergeben, sind sohin bekannt.

4. Soweit eine aus dem Betrieb des Unternehmens resultierende Haftung des Geschenkgebers besteht verpflichtet sich der Geschenknehmer, den Geschenkgeber schad- und klaglos zu halten.

5. Die im Lastenblatt der Einlagezahl 503 des Grundbuches 123 einverleibten Pfandrechte zugunsten der Sparkasse der Stadt Bludenz und der Raiffeisenbank Lech/Arlberg, registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung, bleiben bestehen. Die Banken wissen von der Unternehmensübertragung und sind mit der Übernahme der Verträge durch den Geschenknehmer einverstanden.

6. Festgehalten wird, dass die Dienstnehmer samt allen mit den Dienstverhältnissen verbundenen Verpflichtungen vom Geschenknehmer übernommen werden.

7. Aus der Bilanz ergibt sich ein Wasserbezugsrecht, welches ebenso Gegenstand dieser Schenkung ist. Es dürfte im Zusammenhang mit zwei Quellnutzungen stehen, welche im Wasserbuch der Bezirkshauptmannschaft Bludenz ersichtlich gemacht sind. Der Geschenknehmer ist darüber informiert, dass Verträge in Bezug auf die vertragsgegenständliche Liegenschaft mit dem Objekt [...] nicht vorliegen, das Bezugsrecht aber in der Vergangenheit nie strittig war.

8. Der Geschenknehmer ist über die laufenden Versicherungsverträge informiert und möchte diese fortsetzen. Er wurde weiters davon in Kenntnis gesetzt, dass der gegenständliche Schenkungsvertrag der Versicherung unverzüglich anzugeben ist. Ohne eine solche Anzeige besteht die Gefahr, dass die Versicherung im Schadensfall leistungsfrei sein kann.

9. Der Geschenknehmer wird das Unternehmen aufgrund einer eigenen Gewerbeberechtigung (welche bereits zum Stichtag 01.01.2009 erteilt worden ist) betreiben, sodass eine solche nicht Gegenstand dieses Vertrages ist. Der Geschenkgeber hat seine Gewerbeberechtigung zum 31.12.2008 zurückgelegt.

10. Der Geschenknehmer ist berechtigt, selbst oder durch Dritte das Unternehmen unter der bisherigen Bezeichnung [...] mit oder ohne Nachfolgezusatz weiterzuführen und auch die bisherigen Unternehmenskennzeichen und Geschäftsausstattungen (insbesondere die Firmenlogos, Designs, etc.) im Zusammenhang mit dem Unternehmen weiter zu verwenden bzw. fortzuführen.

11. Dem Geschenknehmer sind die Bilanz zum 31.12.2008 (Beilage 1), die Anlagekartei mit Stand 31.12.2008 (Beilage 2) und die Inventaraufstellung zum 31.12.2008 (Beilage 3) bekannt. Der Geschenkgeber versichert, dass die darin enthaltenen Positionen vollständig und richtig sind.

V. GEWÄHRLEISTUNG

1. Die Übergabe und Übernahme des Unternehmens samt dem Grundstück-Nr [...] und dem darauf befindlichen Objekt [...] erfolgen in den bestehenden Rechten und Pflichten, Grenzen und Marken, so wie der Geschenkgeber den Vertragsgegenstand bisher besessen und benutzt hat oder zu benutzen berechtigt gewesen wäre.

2. Der Geschenkgeber leistet Gewähr dafür, dass

- sämtliche für den Gegenstand der Schenkung notwendigen Genehmigungen, um jene Geschäftstätigkeit, die tatsächlich ausgeführt wird, ausüben zu dürfen, vorliegen. Der Vertragsgegenstand entspricht sämtlichen einschlägigen gesetzlichen und behördlichen Erfordernissen. Insbesondere liegt die notwendige gewerbebehördliche Genehmigung einschließlich der erforderlichen Betriebsanlagengenehmigung vor. Sämtliche Auflagen und Bedingungen, insbesondere auch hinsichtlich des Umweltschutzes sind, wie behördlich vorgeschrieben, erfüllt. Weiters liegt eine rechtskräftige Baubewilligung vor und entspricht der Bestand dieser Bewilligung, sämtliche Auflagen wurden erfüllt; und

- die im Vertrag erwähnten Ausführungen zum Unternehmen, insbesondere die Angaben in der Bilanz zum 31.12.2008 (Beilage 1), der Anlagekartei mit Stand 31.12.2008 (Beilage 2) und der Inventaraufstellung zum 31.12.2008 (Beilage 3) vollständig und richtig sind. Festgehalten wird, dass der Geschenkgeber nicht für einen bestimmten Umsatz bzw. einen bestimmten Ertrag des schenkungsgegenständlichen Unternehmens haftet.

3. Der Geschenkgeber übernimmt keine Haftung für eine bestimmte Beschaffenheit, ein bestimmtes Ausmaß, für eine bestimmte Kulturgattung oder Bodenbeschaffenheit, ein bestimmtes Ertragnis oder einen Bauzustand des Vertragsobjektes.

4. Das Objekt [...] wird in jenem Zustand übernommen, wie er im Zeitpunkt der Übergabe, sohin am 01.01.2009 war.

5. Die Vertragsparteien sind schließlich darüber informiert, dass seit dem 01.01.2009 beim Verkauf eines Gebäudes ein höchstens 10 Jahre alter Energieausweis vorzulegen und dem Erwerber auszuhändigen ist. Ob die Bestimmung auch bei gemischten Schenkungen Anwendung findet, ist noch offen. Gemäß dem EnergieausweisVorlage-Gesetz gilt für den Fall, dass ein solcher Ausweis nicht vorgelegt wird, eine zumindest dem Alter und der Art des Gebäudes entsprechende Gesamtenergieeffizienz als vereinbart. Eine (Verwaltungs-)Strafe ist jedoch nicht vorgesehen.

Da in den letzten Jahren das Gebäude saniert worden ist, verzichten die Vertragsparteien einvernehmlich auf die Einholung eines solchen Ausweises. Zudem erfolgte ein weitgehender Verzicht auf allenfalls bei einer gemischten Schenkung bestehende Gewährleistungsansprüche, sodass auch deshalb ein solcher Ausweis nicht für erforderlich angesehen wird.

VI. GRUNDERWERBSTEUER, NEUGRÜNDUNGSFÖRDERUNGSGESETZ

1. § 3 des Grunderwerbsteuergesetzes lautet (auszugsweise) wie folgt:

§3. (I)Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. [,,].

2. Bei unentgeltlichen Erwerben von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist, nach Maßgabe der lit. bund c bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag), sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat [...]

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

- [...]

b) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß lit. c) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß lit. a zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ist

- ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,

- ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,

- ein Mitunternehmeranteil in dem in lit. a zweiter Teilstrich angeführten Ausmaß.

c) [...]

d) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

e) Lit. d gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGB!, Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein in lit. d angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

f) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzugeben.

Die Voraussetzungen für eine Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Grunderwerbsteuergesetz liegen vor. Die anteilig auf das Grundstück entfallenden Verbindlichkeiten, welche vom Geschenknehmer im Zuge des unentgeltlichen Vermögenserwerbs übernommen werden, liegen deutlich unter dem Betrag von € 365.000,00;

1934 geboren, hat sohin das 55. Lebensjahr bereits vollendet. Das übertragene Unternehmen dient der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes, es wird das gesamte Unternehmen übertragen.

Der gegenständliche Vertrag wird sohin dem Finanzamt Feldkirch vorgelegt werden und wird der Antrag gestellt werden, aufgrund der Befreiung keine Grunderwerbsteuer festzusetzen.

2. Für den Fall, dass wider Erwarten eine Grunderwerbsteuerpflicht vorliegen sollte, stehen dem Geschenknehmer die Begünstigungen des NeugründungsFörderungsgesetzes zu. Die Erklärung der Betriebsübertragung wird dem Finanzamt Feldkirch gemeinsam mit dem Vertrag vorgelegt werden.

Eine Betriebsübertragung gemäß § 5a Neugründungs-Förderungsgesetz liegt vor: durch diese Schenkung kommt es zu einem Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb. Der Geschenknehmer und künftige Betriebsinhaber hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.

Gemäß § 5a Absatz 2 Ziffer 2 Neugründungs-Förderungsgesetz wird die Grunderwerbsteuer von solchen steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert € 75.000,00 nicht übersteigt.

VII. ANRECHNUNG IN DEN ERB- UND PFLICHTTEIL

[Der Berufungsführer] verpflichtet sich für sich, seine Nachkommen und Rechtsnachfolger, sich alle Schenkungen, die er von seinem Vater a nun erhält (neben dem gegenständlichen Schenkungsvertrag erfolgen noch weitere Schenkungen mit Stichtag 01.01.2009 oder mit Besitzübergang Anfang 2009), in seinen künftigen Erb- und Pflichtteil zum Nachlass nach a ein- bzw. anrechnen zu lassen.

a nimmt diese Anrechnungsverpflichtung seines Sohnes [...] als rechtsverbindlich zur Kenntnis und an.

VIII. KOSTEN, STEUERN UND GEBÜHREN

[Der Berufungsführer] übernimmt die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern sowie Auslagen jeder Art allein zur Zahlung. Er hat selbst den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt.

Die Vertragsparteien sind darüber informiert, dass eine gesetzliche Solidarhaftung beider Vertragsparteien im Außenverhältnis für die staatlichen Abgaben besteht.

Der Geschenknehmer erteilt Giesinger, Ender & Partner, Rechtsanwälte, mit Sitz in 6800 Feldkirch, den Auftrag, diesen Vertrag dem zuständigen Finanzamt zur Vorschreibung der Steuern und Gebühren vorzulegen.

IX. GRUNDVERKEHR

Der Geschenkgeber a ist der Vater des Geschenknehmers [...]. Der Rechtserwerb bedarf deshalb gemäß § 9 Absatz 1 litera a Grunderwerbsteuergesetz nicht der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung.

X. BEVOLLMÄCHTIGUNG

Der Geschenknehmer beauftragt und bevollmächtigt hiermit Giesinger, Ender & Partner, Rechtsanwälte, mit Sitz in 6800 Feldkirch, mit der grundbürgerlichen Durchführung dieses Schenkungsvertrages, der Einholung der hiezu erforderlichen Genehmigung, der Vertretung vor den Finanzbehörden zur Bemessung der Grunderwerbssteuer und Entgegennahme des Grunderwerbssteuerbescheides, schließlich mit der Einbringung der entsprechenden Grundbuchsgesuche sowie Entgegennahme der Originalurkunden.

XI. AUFSANDUNGSERKLÄRUNG

a, geboren 1934, erteilt hiermit seine ausdrückliche, unwiderrufbare und unbedingte Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages ohne sein weiteres Wissen und Einvernehmen, nicht jedoch auf seine Kosten, folgende Eintragung beim Bezirksgericht Bludenz vorgenommen wird:

[...]"

Mit Bescheid vom 23. Juni 2010 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.021,61 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die beantragte Befreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG kann nicht gewährt werden, da kein unentgeltlicher Erwerb erfolgte. Die beantragte Befreiung gemäß § 5 a NeuFÖG kann nicht gewährt werden, da die Übergabe bereits am 1.1.2009 erfolgte und daher das Formular NeuFö3 nicht innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt wurde. Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG ist die auf Grund und Gebäude entfallende Gegenleistung.“

Gesamtgegenleistung = übernommene Verbindlichkeiten lt Bilanz 477.954,00 € + übernommene Umsatzsteuer lt Punkt III des Vertrages 266.776,80 €.“

In der Berufung vom 22.7.2010 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Der Bescheid wird in dem Umfang angefochten, als die Begünstigung, die das NeuFÖG im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer vorsieht (€ 1.500,00), nicht zuerkannt worden ist; der Bescheid wird sohin in dem Umfang angefochten als ein den Betrag von € 10.521,61 übersteigender Betrag als Grunderwerbsteuer festgesetzt worden ist.“

Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO:

Es wird beantragt, die Einhebung der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer im Ausmaß des Berufungsgegenstandes, sohin eines Betrages von € 1.500,00, auszusetzen bis zur Erledigung des Rechtsmittelverfahrens. Die Einbringlichkeit ist nicht gefährdet, die Berufung ist nach Einschätzung des Berufungswerbers jedenfalls erfolgversprechend.

Ausführung der Berufung:

Das Finanzamt vertritt die Rechtsmeinung, die Übergabe sei bereits am 01.01.2009 erfolgt, das Formular NeuFö3 sei nicht innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt worden. Diese Rechtsmeinung ist unrichtig und würde zu einem praxisfremden Ergebnis führen.

Wesentlich ist, dass die Beratung des Unternehmensgründers (oder -übernehmers) erfolgt, bevor dieser erstmals nach außen werbend in Erscheinung tritt, das heißt im konkreten Fall vor der Übernahme der Betriebsführungs Gewalt.

Die Beratung erfolgte am 07.11.2008, am selben Tag wurde die Erklärung der Betriebsübertragung (NeuFö 3 - Formular) ausgefüllt und von der Wirtschaftskammer Vorarlberg unterfertigt.

Im Formular wurde korrekt angeführt, dass die Betriebsübertragung im Jänner 2009, also danach erfolgen wird.

Bei Betriebsübertragungen ist es nun zwingend erforderlich, den Gegenstand der Übertragung zu bestimmen. Hiezu erforderlich ist unter anderem eine Bilanz zum Übertragungsstichtag.

Bei der Vertragserrichtung gibt es nun gar keine andere Möglichkeit, als das Vorliegen der Bilanz abzuwarten und sodann den Vertrag zu erstellen und zu unterfertigen. Die Steuerschuld entsteht gemäß gefestigter Rechtsprechung zu § 8 GrEStG erst in diesem Zeitpunkt, zumal erst dann eine Einigung über den konkreten Vertragsgegenstand möglich ist.

Sodann sind allenfalls noch weitere Genehmigungen einzuholen. Denkbar ist beispielsweise die Einholung einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. In solchen Fällen erfolgt der Vertragsabschluss jeweils bedingt unter der Voraussetzung, dass die Genehmigung erteilt wird. Die Steuerschuld entsteht diesfalls erst mit Bedingungseintritt.

Zwingende Folge all dessen ist nun, dass die Grunderwerbsteuerselbstberechnung oder aber die Vorlage des Vertrages zur Bemessung der Steuern und Gebühren erst erfolgen kann, wenn der Vertrag abgeschlossen und alle Bedingungen erfüllt sind. Nun muss auch das NeuFö 3 - Formular vorgelegt werden um die Begünstigung des NeuFÖG lukrieren zu können.

Die Vorlage des Vertrages gemeinsam mit dem NeuFö 3 - Formular erfolgte innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Fristen.

Das Finanzamt vertritt möglicherweise die Ansicht, dass das Formular vor der Übernahme des Betriebes vorzulegen ist. Die Parteien wären sohin entweder gezwungen, den Betrieb erst zu einem Zeitpunkt nach Vertragsabschluss zu übertragen, was haftungsmäßig katastrophal sein könnte (kaum eine Möglichkeit, die Haftung nach § 1409 ABGB, §§ 38, 39 UGB, etc. in den Griff zu bekommen, da sich nach dem Vertragsabschluss aber noch vor Übergabe einiges ereignen kann und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht feststeht, welche Verbindlichkeiten bestehen). Alternativ bestünde wohl nur die Möglichkeit, die Neugründerberatung in Anspruch zu nehmen und das Formular dann dem Finanzamt zu übermitteln unter Hinweis auf einen künftig geplanten Übertragungsvorgang. Die Vorlage müsste zwangsläufig ohne Erfassungsnummer erfolgen, da wesentliche Daten noch nicht bekannt sein können. Eine Zusammenführung von Formular und später vorgelegtem Vertrag wäre nicht gewährleistet. Eine sachliche Begründung, weshalb das Formular für sich allein derart früh zu übermitteln sein sollte, ist nicht erkennbar und ergibt sich eine solche Verpflichtung auch nicht aus dem Gesetz.

Die vom Finanzamt möglicherweise vorausgesetzte "korrekte" Vorgangsweise ist sohin praxisfremd.

Im Übrigen irrt die I. Instanz auch was den spätest mögliche Zeitpunkt der Vorlage betrifft:

Mehrere UFS haben sich bereits mit dieser Thematik auseinander gesetzt.

UFS RV/0414-G/07 - UFSG vom 26.05.2009:

Rechtssatz: Von einer rechtzeitigen Vorlage des NeuFöG-Formulares wird immer dann auszugehen sein, wenn zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der behördlichen Tätigkeit oder bei einer Selbstberechnung im Zeitpunkt der Durchführung der Selbstberechnung das Formular bei der Behörde oder beim Selbstberechner aufliegt.

UFS RV/2091-W/07- UFSW vom 19.11.2008:

Auszug: Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass ab 1. Jänner 2004 die Vorlage des Vordrucks entweder vor der Betriebsübertragung oder spätestens bis jenem Zeitpunkt zu geschehen hat, der im Gesetz für die Abgabe der Abgabenerklärung beim Finanzamt festgelegt ist. Im Erkenntnis wird sodann Bezug genommen auf den Erlass des BMF, GZ 07 2401/2- IV/7/03 vom 18. Dezember 2003: Ab 1. Jänner 2004 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 und § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung der Übertragung (NeuFö3) bereits im Vorhinein vorlegt. Die Vorlage der Erklärung stellt eine materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung dar. Die Wirkung des § 1 Z 1 NeuFöG tritt nur dann ein, wenn der Übernehmer des Betriebes bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung bis zum Entstehen des Abgabenallspruches vorlegt. Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des § 1 Z 5 und § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG ist die Vorlage der Erklärung innerhalb der Anzeigefrist bzw. im Falle einer Selbstberechnung durch den selbstberechnenden Parteienvertreter im Zeitpunkt der Durchführung der Selbstberechnung erforderlich.

Die Vertragsunterfertigung erfolgte am 14.07.2009. Am 11.08.2009 wurde der Vertrag tJ-Cc, erfasst, mit der Erfassungsnummer versehen und sodann erfolgte am 12.08.2009 die Übermittlung des Vertrages (in Kopie), des NeuFö3-Formulares (im Original) und weiterer Urkunden an das Finanzamt Feldkirch. Bei der erstmaligen Befassung des Finanzamtes mit dieser Vertragssache erfolgte sohin bereits die Vorlage des Formulares, sämtliche Fristen wurden eingehalten.

Der Verweis in § 5a NeuFöG auf andere Gesetzesbestimmungen bedarf einer teleologischen Reduktion. Im Falle einer Neugründung mag es praktikabel sein, gewisse Verpflichtungen aufzuerlegen vor Beginn der unternehmerischen Tätigkeit. Im Falle von Betriebsübertragungen ist dies jedoch nur teilweise möglich, wie im ersten Punkt bereits aufgezeigt worden ist.

Sinn macht es, und dürfte dies auch den Intentionen des Gesetzgebers entsprechen, dass vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit eine Beratung in Anspruch genommen wird. Dies ist erfolgt.

Wenn nun verlangt wird, dass das Formular im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der behördlichen Tätigkeit vorzulegen ist, macht auch dies Sinn: es soll verhindert werden, dass für die Behörde ein Mehraufwand entsteht, weil nachträglich relevante Informationen zu Tage treten.

Der Zeitpunkt der faktischen Übernahme eines bereits laufenden Betriebes darf jedoch für die Gewährung der Begünstigung keine Rolle spielen - zumindest dann nicht, wenn die Vorlage des Formulars innerhalb der Frist erfolgt, die das Gesetz zur Abgabe der Abgabenerklärung oder zur Anzeige an das Finanzamt vorsieht.

Es wird sohin beantragt,

der Berufung Folge zu geben und den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23.06.2010, StNr. 261/8237, ErfNr. 204.136/2009 dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang mit € 10.521,61 festgesetzt wird.

Bereits jetzt wird für den Fall, dass in einer allfälligen Berufungsvorentscheidung der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, gemäß § 276 Abs. 2 BAO beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wobei diese gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO als Senat eine Entscheidung fällen möge."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 5 a NeuFöG lautet:

(1) 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.

§§ 3 und 4 NeuFöG lauten:

§ 3: Als Kalendermonat der Neugründung gilt jener, in dem der Betriebsinhaber erstmals werbend nach außen in Erscheinung tritt.

§ 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. Betrifft die Neugründung ein freies Gewerbe, so hat die entsprechend dem vorhergehenden Satz zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Kann der Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, das Verfahren der Bestätigung sowie die Voraussetzungen, unter denen in Bagatelfällen ein solches Verfahren unterbleiben kann, mit Verordnung festzulegen.

(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.

(5) Ist zwischen der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, und den in Betracht kommenden Behörden ein ständiger Datenverkehr eingerichtet, können die Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 von der gesetzlichen Berufsvertretung an die in Betracht kommenden Behörden elektronisch übermittelt werden. In diesen Fällen entfällt die Verpflichtung zur Vorlage eines amtlichen Vordruckes. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Erklärungsübermittlung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz, dem Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz, dem Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit und dem für die gesetzliche Berufsvertretung jeweils zuständigen Bundesminister festzulegen.

§ 8 GrEStG lautet:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

(3) Für Erwerbe aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers.“

§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG lautet:

„Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.“

§ 10 Abs 1 GrEStG lautet:

„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. Sind Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, so ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen. Ist über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschuß, usw.) ausgefertigt worden, so ist sie der

Abgabenerklärung in Abschrift anzuschließen. Diese Verpflichtungen entfallen insgesamt bei Erwerbsvorgängen, für die gemäß § 11 eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt."

Eine Voraussetzung für die Gewährung der Grunderwerbsteuerfreiheit im Rahmen einer Betriebsübergabe ist, dass das Formular NeuFö3 zum Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung vorliegt. Eine spätere Vorlage kann den Befreiungstatbestand nicht mehr erfüllen, weil dieser eben eine rechtzeitige Vorlage verlangt (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, GrESt-Befreiungen, Tz 16 d).

Rechtzeitig ist die Vorlage des Formulars Neufö3 dann, wenn sie innerhalb der Abgabenerklärungsfrist gemeinsam mit der Abgabenerklärung erfolgt. Die Abgabenerklärungsfrist endet am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monat.

Aus dem gegenständlichen Schenkungsvertrag geht hervor:

- Der Besitzübergang erfolgte zum 1.1.2009.
- Die Rechnung gemäß § 12 Abs 15 UStG 1994 für die Eigenverbrauchs-Umsatzsteuer im Zuge der Betriebsübertragung zum 31.12.2008 hat das Datum 31.12.2008.
- Der Geschenkgeber legte seine Gewerbeberechtigung zum 31.12.2008 zurück.
- Dem Geschenknehmer wurde ab dem Stichtag 1.1.2009 eine eigene Gewerbeberechtigung erteilt.
- Der Geschenkgeber haftete für die Richtigkeit der Bilanz, der Anlagekartei und der Inventaraufstellung jeweils zum 31.12.2008.

Der UFS geht daher davon aus, dass der tatsächliche Besitzübergang mit Ablauf des 31.12.2008, sohin zum 1.1.2009 stattgefunden hat. Zu diesem Zeitpunkt ist daher der Abgabenanspruch entstanden. Die spätere schriftliche Ausfertigung des Schenkungsvertrages hat auf die Entstehung des Abgabenanspruches keine Auswirkung. Die Abgabenerklärungsfrist endete daher am 15.3.2009. Spätestens am 15.3.2009 hätte der Berufungsführer daher sowohl die Grunderwerbsteuerabgabenerklärung als auch das Formular Neufö3 beim Finanzamt Feldkirch eingereicht haben müssen.

Das Argument, dass der Berufungsführer die Erstellung der Bilanz hätte abwarten müssen, ist unzutreffend. Selbst wenn der Berufungsführer die Erstellung der Bilanz hätte abwarten müssen, wäre es kein Problem gewesen, die Bilanz so zeitgerecht fertigzustellen, dass die Vertragserrichtung und die Abgabenerklärung bis zum 15.3.2009 möglich gewesen wären. Zudem erfordert eine zeitgerechte Führung von Büchern und Aufzeichnungen, dass sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt

(§ 131 Abs 1 Z 2 BAO). Die notwendigen Daten wären daher spätestens am 15.2.2009 aus der Buchhaltung erkennbar gewesen.

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter art-, mengen- und wertmäßig zu erfassen. Da der 31.12. Bilanzstichtag ist, wäre eine Inventur auf diesen Stichtag durchzuführen gewesen. Die Ergebnisse dieser Inventur wären daher auch am 15.3.2009 bekannt gewesen. Sämtliche Daten, die für die Schenkung notwendig waren, waren daher bereits vor dem 15.3.2009 bekannt. Es wäre daher problemlos möglich gewesen die Bilanzierung und Vertragserrichtung vor dem 15.3.2009 durchzuführen. Eine teleologische Reduktion des § 5 a NeuFöG ist daher nicht geboten. Die Tatsache, dass der Berufungsführer mit der Erstellung der Bilanz zum 31.12.2008 zugewartet hat, vermag daher die verspätete Abgabe der Abgabenerklärung und des Neufö3 nicht zu entschuldigen, auch wenn die Abgabe der Bilanz für Umsatz- und Einkommensteuerrechtliche Zwecke fristgerecht war.

In Punkt IX des Schenkungsvertrages wurde ausgeführt, dass eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erforderlich war. Aus dem Vertrag sind auch keine sonstigen Bedingungen oder behördliche Genehmigungen im Sinne des § 8 Abs 2 GrEStG ersichtlich. Bedarf ein Rechtsgeschäft nicht einer Genehmigung, kommt § 8 Abs 2 GrEStG von vornherein nicht zur Anwendung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, § 8 Tz 17).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 4. Jänner 2012