



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0451-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christian Neubauer, 2130 Mistelbach, Hauptplatz 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Dezember 2007, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit notariell beurkundetem Übergabsvertrag vom 17. September 2007 übertrug der Onkel des Berufungswerber (Bw.), J., dem Bw. einen Teil seines landwirtschaftlichen Betriebes mit der Hofstelle N. samt zur EZ xxx ua. GB N gehörigen Grundstücken gegen ein Ausgedinge.

Zeitgleich mit der elektronischen Anmeldung dieses Rechtsvorganges gemäß § 24 Abs. 2 ErbStG, nämlich am 24. September 2007, übermittelte der Vertreter des Bw. FaxNr. eine Telekopie eines auf die Inanspruchnahme der Grunderwerbsteuerbefreiung gerichteten amtlichen Vordruckes NeuFö 3 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG).

Aus der Telekopie ist zu schließen, dass das zu Grunde liegende Original mit 24. September 2007 vom neuen Betriebsinhaber unterfertigt und von der Bezirksbauernkammer Mistelbach mit Stempel und Unterschrift bestätigt wurde.

Auf Grund des Übergabsvertrages setzte das FAG mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 6. Dezember 2007 gegenüber dem Bw. gemäß § 7 Z 3 GrEStG ausgehend von einer Gegenleistung von € 37.601,00 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.316,04 fest.

Eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 5a GrEStG wurde mit der Begründung, es sei nur eine Kopie des NeuFö3 Formulars vorgelegt worden, nicht gewährt.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 13. Dezember 2007 wendete der Bw. unter Vorlage des Original NeuFö 3 und unter Hinweis auf § 4 Absatz 1 NeuFöG ein, dass aus der Zusammenschau dieser Bestimmungen nicht herausgelesen werden könne, dass damit die Vorlage eines Originals des NeuFö 3 normiert werde.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsanschauung des Bundesministeriums für Finanzen und des Bundesministeriums für Justiz, wonach im Hinblick auf die in § 4 NeuFöG als Voraussetzungen für die Befreiung nach dem NeuFöG verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt" davon auszugehen sei, dass der Behörde ein Original des amtlichen Vordruckes vorzulegen sei und eine Kopie des Originals nicht ausreichend sei, meinte der Bw., die Abgabenbehörde erster Instanz hätte im gegenständlichen Fall richtigerweise dem Einschreiter die Behebung des Mangels auftragen und ihn unter Setzung einer angemessene Frist auffordern müssen, das Originalformular vorzulegen. Die tatsächliche Vorgehensweise, die Befreiung gemäß § 5a NeuFöG ohne vorherigen Mängelbehebungsauftrag einfach nicht zu gewähren, führe zu dem schlichtweg schikanösen Ergebnis, dass die Abgabenbehörde erster Instanz willkürlich die Anzeigefrist des § 10 GrEStG streichen lassen könne, ohne den Einschreiter mittels Mängelbehebungsauftrag auf das Erfordernis der Vorlage des Originalformulars - worauf nebenbei bemerkt, gar nicht im Gesetz selbst, sondern in einem Erlass hingewiesen werde - in Kenntnis zu setzen.

Dazu verwies der Bw. weiters auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2003, 2000/15/0013 und auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 29.11.2005, RV/0509-G/05, wonach ein Anwendungsfall für einen solchen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO somit dann vorliege, wenn ein Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen nach der entsprechenden Verordnung gestellt werde, die im § 3 der genannten Verordnung geforderten Rechnungen aber nicht im Original sondern bloß in Kopie vorgelegt werden würden.

Da hier auf Grund des Vertragsinhaltes von einem nach dem NÖ Grundverkehrsgesetz genehmigungspflichtigen Rechtsvorgang auszugehen war, erfolgte diesbezüglich durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) eine Rückfrage beim Vertreter des Bw., die ergab, dass der gegenständliche Übergabsvertrag mit am 14. November 2007 zugestellten Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Mistelbach grundverkehrsbehördlich genehmigt wurde.

Im Hinblick auf die Rz 105 bis 108 der zwischenzeitig erlassenen Neugründungs-Förderungs-Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. Dezember 2008, wonach es sich bei den amtlichen Vordrucken nach dem NeuFöG um einem Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs. BAO zugängliche Anbringen handle, wurde dem FAG unter dem Hinweis, dass der UFS diese Rechtsanschauung vorweg nicht teile, die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

In seiner Stellungnahme führte das FAG im Wesentlichen folgendes aus:

„.....
Da die Vorlage des ausgefüllten amtlichen Vordrucks ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung ist, wie in den Richtlinien auch festgehalten, wurde mit der in Form der Telekopie übermittelten Erklärung diese Voraussetzung nicht erfüllt. Der Anwendungsbereich des § 85 Abs. 2 BAO gilt nur für schriftliche Anbringen zur Geltendmachung von Rechten. § 85 Abs.2 ist nicht für in Telekopie eingebrachte Anbringen anwendbar.
Auch die Richtlinien sehen nur für gewisse Formmängel ein Mängelbehebungsverfahren vor. Der Charakter von Anbringen als Abgabenerklärungen leitet sich teils aus der Bezeichnung in den gesetzlichen Anordnungen teils aus dem Inhalt und der Bedeutung der Anbringen ab (Ritz, BAO Kommentar, 3.Auflage, Rz 2 des § 133).
Da es im § 4 Abs. 1 NeuFöG heißt, "auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären" ist dies die speziellere Norm zu "unter Verwendung amtlicher Vordrucke". Diese gesetzliche Formulierung schließt die Verwendung von Ablichtungen aus (siehe Rz 8, § 133 BAO des obigen Kommentars).
In den Richtlinien ist nur von Mängeln am amtlichen Vordruck die Rede (fehlende Unterschrift, Abgabenart nicht angekreuzt) und unter Rz 108 wird der Spezialfall angeführt, wo der amtliche Vordruck mit Originalunterschrift des Befreiungswerbers vorliegt aber kopierter Unterschrift und Stampiglie der Berufsvertretung und dass auch in diesem Fall ein Mängelbehebungsverfahren hinsichtlich der kopierten Unterschrift und Stampiglie durchzuführen ist“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 1 Abs. 1 GrESTG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 8 Abs. 1 GrESTG entsteht die Steuerschuld, 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 die Steuerschuld nach Abs. 2 leg.cit. mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Gemäß § 1 NeuFöG werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 NeuFöG bestimmte Abgaben und Gebühren nicht erhoben.

Nach § 4 Abs. 1 NeuFöG treten die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck

vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird.

Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten nach Abs. 4 leg.cit. 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.

Eine Betriebsübertragung gemäß § 5 a Abs. 1 NeuFöG liegt vor, wenn 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 die innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

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

Auf Grund des Abs. 2 Z 1 leg.cit. sind die Bestimmungen des § 1 Z 1, 3 und 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 für Betriebsübertragungen sinngemäß anzuwenden.

Die Verordnung zum Neugründungsförderungsgesetz BGBI. II Nr. 483/2002 idF BGBI. II Nr. 593/2003 lautet auszugsweise wie folgt:

".....

Erklärung der Übertragung

§ 4. (1) 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.

(2) Vor dem 1. September 2002 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG nachträglich (rückwirkend) ein. Die Abgaben und Gebühren sind in diesen Fällen bei nachträglicher Vorlage des amtlichen Vordrucks (NeuFö 4) zu erstatten (zurückzuzahlen).

(3) Von 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG wahlweise von vornherein (Abs. 1) oder nachträglich (Abs. 2) ein.

(4) Auf dem amtlichen Vordruck muss bestätigt sein, dass die Erklärung der Übertragung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der neue Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist."

Das amtliche Formblatt NeuFö 3 sieht die Bestätigung durch die gesetzliche Berufsvertretung/Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vor.

Beim gegenständlichen Übergabsvertrag handelt es sich unbestritten um einen der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Rechtsvorgang.

Da es sich dabei um einen nach dem NÖ Grundverkehrsgesetz genehmigungspflichtigen Rechtsvorgang handelt, und diese Genehmigung nach Abschluss des Übergabsvertrages mit 14. November 2007 wirksam wurde, ist die Grunderwerbsteuerschuld auf Grund des § 8 Abs. 2 GrEStG mit diesem Tag entstanden.

Die Ermittlung der Grunderwerbsteuer selbst ist unbestritten. Strittig ist lediglich ob eine Befreiung nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG zu tragen kommt.

Die Vorlage der oben beschriebenen Telekopie des NeuFö 3 an das FAG erfolgte mit Telefax vom 24. September 2007, also noch bevor die Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist.

Der auf Grund der Verordnung zum Neugründungsförderungsgesetz BGBl. II Nr. 483/2002 idF BGBl. II Nr. 593/2003 für die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG iV § 4 Abs. 1 NeuFöG erforderliche, mit 24. September 2007 datierte amtliche Vordruck NeuFö 3 wurde dem FAG jedoch erst im Zuge der Berufung vom 13. Dezember 2007, also jedenfalls nach Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld, vorgelegt.

Sind bestimmte Rechtsfolgen an die Vorlage einer Urkunde geknüpft, die eine Erklärung des Vorlegenden sowie eine Bestätigung eines Dritten zu beinhalten hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Vorlage einer (Tele-)Kopie dieser Urkunde zur Erwirkung dieser Rechtsfolgen ausreicht.

Die Wirkungen des NeuFöG können nur eintreten, wenn das vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllte Original des amtlichen Vordrucks zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld dem Finanzamt vorgelegt wird (siehe UFS 29.2.2008, RV/0824-I/07; 22.4.2008, RV/0847-L/05; 4.7.2008, RV/1707-W/08).

Bei der Vorlage des amtlichen Vordruckes (§ 4 NeuFöG) bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag handelt 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 eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird der Befreiungstatbestand nicht (mehr) erfüllt. (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Formgebrechen von Eingaben wie auch dem Fehlen einer Unterschrift dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden

angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Formgebrechen sind solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen (vgl. VwGH 30.1.2003, 2000/15/0013; 28.6.2001, 2001/16/0178; Ritz, BAO-Kommentar³, § 85 Tz 11).

Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, können gemäß § 86a Abs. 1 1. Satz leg. cit. auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützer Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden.

Nach § 86a Abs. 1 dritter und vierter Satz leg. cit. sind die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde kann jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen lässt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, dass dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Nach der Verordnung des BMF BGBl. 1991/494 idF BGBl II 2002/395 ist die Verwendung von Telekopiern für Anbringen in Abgabenangelegenheiten an das FAG grundsätzlich zulässig.

Da die Vorlage des amtlichen Vordruckes bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag aber ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung darstellt und es sich bei den Vorgaben nach § 4 NeuFöG nicht um bloße Formvorschriften für ein Anbringen handelt, besteht, wenn diese Vorgaben verfehlt werden, und die Befreiungswirkung nicht eintritt, kein Raum mehr für ein Mängelbehebungsverfahren zur nachträglichen Erfüllung dieser Vorgaben.

Das vom Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH vom 30.1.2003, 2000/15/0013 betrifft einen fehlenden Nachweis, welcher in Zusammenhang mit einem Antrag auf Grund einer Verordnung beizubringen gewesen wäre.

Im NeuFöG ist ausdrücklich normiert, dass bestimmte Wirkungen nur unter den bestimmten Voraussetzungen eintreten. Eine Vergleichbarkeit ist hier nicht gegeben.

Im Übrigen ist zu der weiters ins Treffen geführten Entscheidung des UFS vom 29.11.2005, RV/0509-G/05 auf die späteren Berufungsentscheidungen wie zB. UFS vom 30.06.2008, RV/0130-G/08 hinzuweisen, wonach die zum Teil praktizierte Vorgangsweise der

Finanzverwaltung und des UFS, wonach es als zulässig erachtet wurde, die Originalbelege in bestimmten Fällen auch noch nach der Ausschlussfrist des 30. Juni des Folgejahres vorzulegen, nicht mehr aufrechterhalten wurde.

Der Vollständigkeit halber wird zu den zwischenzeitig vom Bundesministerium für Finanzen als Auslegungsbehelf erlassenen Neugründungs-Förderungs-Richtlinien bemerkt, dass es sich dabei mangels normativer Wirkung um keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle handelt.

Der Gesetzgeber hat die Befreiungen nach dem NeuFöG von Gebühren und Verkehrsteuern an die vor dem Entstehen des Abgabenanspruches erfolgte Vorlage der grundsätzlich unter Inanspruchnahme der Beratung der gesetzlichen Berufsvertretung bzw. der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und unter Verwendung der amtlichen Vordrucke erstellten Selbsterklärungen an die in Betracht kommenden Behörden geknüpft und einen rückwirkenden Wegfall der Befreiung nur für bestimmte Fälle normiert.

Die Inanspruchnahme der Begünstigungen nur im Vorhinein, also im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch Vorlage einer Selbsterklärung nach erfolgter Beratung ist mit der einfachen Handhabung der Inanspruchnahme der Förderungen begründet.

Die Auswahl des zutreffenden Formblattes und die befreiungsbegründende Vorlage des vollständig und richtig erstellten Formblattes, erforderlichenfalls unter Beratung durch die gesetzlichen Berufsvertretungen bzw. der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, sind dem (neuen) Betriebsinhaber vom Gesetzgeber auferlegt (siehe UFS 23.6.09, RV/1359-W/05).

Die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a Abs.2 Z 2 NeuFöG liegen mangels vor dem Entstehen der Steuerschuld erfolgter Vorlage, der unter Verwendung des amtlichen Vordrucks NeuFö 3 erfolgten Selbsterklärung samt Bestätigung der gesetzlichen Berufsvertretung im Original, nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juli 2009