



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZn. RV/0311-L/12,
miterledigt RV/0312-L/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. CD, Notar, Adresse1, vom 16. Dezember 2011 gegen die Grunderwerbsteuerbescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. November 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit in Notariatsaktform gekleidetem Übergabsvertrag vom 8. Juli 2011 übergaben EB, Landwirt, und FB, Landwirtin, die je zur Hälfte in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft EZ 10 Grundbuch G an ihren Neffen, AB, den Berufungswerber (Bw), und dessen Ehegattin, BB.

Als Gegenleistung wurde den Übergebern das unentgeltliche Recht des Wohnungsgebrauches an den im Vertrag näher bezeichneten Räumlichkeiten eingeräumt. Darüber hinaus vereinbarten die Vertragsparteien die Übernahme einer grundbürgerlich nicht sichergestellten Darlehensverbindlichkeit im derzeit aushaftenden Betrag von 35.000,00 € sowie die Tragung der gesamten Betriebskosten während der Dauer der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes durch die Übernehmer.

Nach Vertragspunkt 4. "Übergang von Gefahr und Nutzen" erfolgte der Übergang in den tatsächlichen Besitz vorbehaltlich der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung am 1. August 2011.

In Punkt 13. "Grundverkehr" wurde die Erklärung der Vertragsparteien festgehalten, dass der vertragsgegenständliche Rechtserwerb der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedürfe.

Festgestellt wurde ferner, dass der Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb 17.000,00 € sowie der Wohnungswert 20.600,00 € betrage und die Steuerbefreiung nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) in Anspruch genommen werde.

Die Anzeige des Übergabsvertrages durch den vertretenden Notar erfolgte am 30. September 2011 über FinanzOnline.

Laut Eingangsstempel langte eine Kopie des Notariatsaktes am 4. Oktober 2011 beim zuständigen Finanzamt ein. Gleichzeitig mit dem Notariatsakt wurde eine Erklärung der (Teil)Betriebsübertragung (Formular NeuFö 3) für BB eingereicht. Dieses Formular war von dieser am 8. Juli 2011 unterschrieben worden.

Mit Grunderwerbsteuerbescheiden vom 18. November 2011 wurde dem Bw der Übergabsvertrag sowohl mit EB als auch mit FB betreffend jeweils Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.497,68 € vorgeschrieben.

Begründend wurde dargelegt, dass die Bemessungsgrundlage die (anteilige) Gegenleistung bilde. Die gesamte Gegenleistung bestehe aus einem Wohnungsrecht, das mit 700,00 € pro Monat bewertet und gemäß § 16 Bewertungsgesetz kapitalisiert worden sei, sowie einem übernommenen Darlehen. Aus dem kapitalisierten Wert des Wohnungsrechtes von 136.163,38 € zuzüglich dem übernommenen Darlehen von 35.000,00 € ergebe sich eine gesamte Gegenleistung von 171.163,38 €; davon anteilig je ein Viertel seien 42.790,85 €. Gemäß § 7 Z 3 GrEStG sei die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Gegenleistung (§ 5 GrEStG) in Höhe von 42.790,85 € festzusetzen.

In den fristgerecht erhobenen Berufungen wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide dahin gehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung der Bestimmungen nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz festgesetzt werde.

Die Grunderwerbsteuer und die Eintragsgebühr seien unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz am 30. September 2011 zur Erfassungsnummer 1 angezeigt worden. Dass die Steuerbefreiung nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz in Anspruch genommen werde, sei auch im Übergabsvertrag vom 8. Juli

2011 im Vertragspunkt 15.2 ausdrücklich festgehalten. Mit der Auskunft zum Geschäftsfall Grunderwerb vom 30. September 2011 seien von der Notariatskanzlei am 3. Oktober 2011 der Übergabsvertrag in Fotokopie sowie die Erklärungen der (Teil)Betriebsübertragung hinsichtlich AB und BB jeweils im Original an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel übersandt worden.

Den Berufungen wurde als Anlage die Erklärung der (Teil)Betriebsübertragung (Formular NeuFö 3) im Original für den Bw beigefügt, welche dieser am 8. Juli 2011 unterschrieben hat.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Jänner 2012 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Mit gleich lautenden Begründungen wurde darauf verwiesen, dass für Betriebsübertragungen gemäß § 5a NeuFöG die Bestimmungen des § 4 NeuFöG sinngemäß gelten würden. Gemäß Punkt 4.4. des Erlasses des BMF vom 18. Dezember 2003, 2401/s-IV/7/03, würden die Wirkungen des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur dann eintreten, wenn die Erklärung der Neugründung (NeuFö 3) bereits im Vorhinein bei der Behörde vorgelegt werde. Die Vorlage der Erklärung stelle eine materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung dar. Für die Gewährung der Grunderwerbsteuerbegünstigung gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG sei die Vorlage der Erklärung innerhalb der Anzeigefrist erforderlich.

Die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG sei für den Erwerbsvorgang mit Unterfertigung des Übergabsvertrages am 8. Juli 2011 entstanden. Die Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG und auch der Erklärung der Neugründung habe somit am 15. September 2011 geendet. Die Erklärung der Betriebsübertragung sei bis zu diesem Zeitpunkt weder im Original noch in Kopie vorgelegt worden. Das Original der Erklärung sei dem Finanzamt am 20. Dezember 2011 als Beilage zur Berufung vorgelegt worden. Die somit verspätete Vorlage der Erklärung – gleichgültig, aus welchen Gründen – erfülle den Befreiungstatbestand nicht mehr und könne damit die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigen (vgl. Neugründungs-Förderungs-Richtlinie vom 19. Dezember 2008, Rz 102).

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurden Mängelhaftigkeit des Verfahrens sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens wurde eingewendet, dass gemäß § 115 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hätten, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien.

Dieser Untersuchungsgrundsatz sei weder bei Festsetzung der Grunderwerbsteuer (Bescheide vom 18. November 2011) noch bei Erlassung der Berufungsvorentscheidungen eingehalten worden. Der Festsetzung der Abgabe liege der notarielle Übergabsvertrag vom 8. Juli 2011, GZ 2, zu Grunde. In diesem Übergabsvertrag sei die Steuerbegünstigung nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz in Anspruch genommen worden. Die Anzeige sei zur Erfassungsnummer 1 erfolgt. Eine Übermittlung sowohl des Übergabsvertrages als auch der entsprechenden von der Landwirtschaftskammer für Oberösterreich, Bezirksbauernkammer F, bestätigten Erklärung gemäß § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz sei erfolgt.

Wenn seitens der Abgabenbehörde behauptet werde, dass diese Erklärung hinsichtlich des Erwerbers AB nicht eingelangt sei, wäre die Abgabenbehörde im Sinne des zitierten Untersuchungsgrundsatzes verpflichtet gewesen, entsprechende Erhebungen beim Abgabepflichtigen bzw. dessen Vertreter vorzunehmen; dies umso mehr, als gemäß § 115 Abs. 3 BAO die Abgabenbehörden Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen hätten.

Dieser Verfahrensmangel wäre spätestens im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zu sanieren gewesen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 115 Anm. 25).

Diese gesetzliche Bestimmung könne auch nicht durch einen Erlass der Finanzverwaltung, der natürlich dem Abgabepflichtigen nicht bekannt sein könne, aufgehoben werden.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung wurde vorgebracht, dass gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld entstehe, sobald ein nach diesem Gesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht sei. Sei die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entstehe die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

In Artikel "Dreizehntens" des Übergabsvertrages hätten die Vertragsparteien erklärt, dass der vertragsgegenständliche Rechtserwerb der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedürfe.

In den Begründungen der angefochtenen Berufungsvorentscheidungen sei unrichtigerweise enthalten, dass die Steuerschuld mit Unterfertigung des Übergabsvertrages entstanden sei. Tatsächlich sei die grundverkehrsbehördliche Genehmigung mit Bescheid vom 7. September 2011 erteilt worden; dieser Bescheid sei am 27. September 2011 rechtskräftig geworden.

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG habe somit die Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung nicht mit 15. September, sondern mit 15. November 2011 geendet. Das Enden dieser Frist enthebe

jedoch die Abgabenbehörde nicht von ihrer Verpflichtung, die materielle Wahrheit zu erforschen.

Beantragt werde daher, die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung des Befreiungstatbestandes nach dem NeuFöG festzusetzen.

Dem Vorlageantrag wurde ein Bescheid der Bezirksgrundverkehrskommission F vom 7. September 2011 beigefügt. Inhalt dieses Bescheides ist die grundverkehrsbehördliche Genehmigung der Übertragung des Eigentumsrechtes auf Grund des Übergabsvertrages vom 8. Juli 2011.

Über die Berufungen wurde erwogen:

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

Ein Erwerbsvorgang wird grundsätzlich bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sieht § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 vor. Danach entsteht, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

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 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 BewG) 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 Bagatelfällen 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 daher grundsätzlich nur im Vorhinein, im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben oder Gebühren, durch Vorlage des amtlichen Vordrucks nach erfolgter Beratung möglich.

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

Der amtliche Vordruck ist **gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb der Anzeigefrist** vorzulegen; durch eine spätere Vorlage bzw. eine Vorlage des amtlichen

Vordrucks (erst) im Berufungsverfahren wird der Befreiungstatbestand nicht (mehr) erfüllt (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

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

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).

Wird der vorhandene Betrieb, wie im vorliegenden Fall, an mehrere Personen gleichzeitig übertragen, das Formular NeuFö 3 aber nur für einen Erwerber vorgelegt, so kann die Begünstigung nur von jenem Erwerber in Anspruch genommen werden, welcher das Formular NeuFö 3 ordnungsgemäß vorgelegt hat.

Gegenständlich wurde gleichzeitig mit einer Kopie des Notariatsaktes das Formular NeuFö 3 für BB, nicht aber ein solches Formular für den Bw vorgelegt.

Der Umstand, dass das Original dieses Formulars der am 20. Dezember 2011 eingelangten Berufung angeheftet war, spricht gegen das Berufungsvorbringen, dieses Formular sei auch für den Bw bereits zeitgleich mit der Notariatsaktskopie und dem Formular NeuFö 3 für BB vorgelegt worden.

Darüber hinaus erscheint es äußerst unwahrscheinlich, dass von den offenbar in einem einzigen Briefkuvert, auf welchem eine eingeschriebene Briefsendung vom 3. Oktober 2011 an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in 4020 Linz dokumentiert ist, übermittelten Schriftstücken zwar die Kopie des Übergabsvertrages und das Formular NeuFö 3 für BB bei der Abgabenbehörde eingelangt sind, das in demselben Kuvert enthaltene Formular NeuFö 3 für den Bw aber in Verlust geraten wäre.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, 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).

Auf Grund des Erfordernisses der fristgerechten Vorlage des Formulars NeuFö 3 für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG ist weder ausreichend, im Übergabsvertrag die beabsichtigte Geltendmachung der Steuerbefreiung nach dem NeuFöG

zum Ausdruck zu bringen, noch das Formular NeuFö 3 erst gemeinsam mit der Berufung vorzulegen.

Zur im Vorlageantrag monierten Mangelhaftigkeit des Verfahrens ist Nachstehendes zu bedenken:

Dem Bw ist grundsätzlich beizupflichten, dass die Abgabenbehörden nach § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Geht es jedoch um abgabenrechtliche Begünstigungen (wie Ermäßigungen oder Befreiungen), tritt der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1274).

Da, wie oben angeführt, der amtliche Vordruck zum Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung vorliegen muss und die Vorlage des vollständig ausgefüllten Formulars NeuFö 3 zu diesem Zeitpunkt unabdingbare Voraussetzung für die Befreiung ist, hätte auch eine – über Aufforderung des Finanzamtes – nachträgliche Vorlage die bereits entstandene Steuerpflicht nicht mehr aufheben können.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/16/0098, feststellte, stellt die nachträgliche Vorlage des amtlichen Vordruckes auch kein nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Im Hinblick auf die im Vorlageantrag geltend gemachte unrichtige rechtliche Beurteilung ist dem Bw zuzustimmen, dass gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG, da der gegenständliche Rechtserwerb der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte, die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung der Grundverkehrsbehörde abhängig gewesen ist.

Die Grunderwerbsteuerschuld entstand daher mit der bescheidmäßigen Genehmigung am 7. September 2011, sodass die Frist nach § 10 Abs. 1 GrEStG, wie vom Bw angeführt, am 15. November 2011 endete.

Dieser Umstand vermag aber nichts daran zu ändern, dass das Formular NeuFö 3 nicht gleichzeitig mit der rechtzeitigen Antragstellung vorgelegt wurde.

Da die Vorlage des Formulars NeuFö 3 verspätet erfolgte, lag eine Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung nach dem NeuFöG nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 7. Februar 2013