



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 19. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. August 2005, StNr., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2006/16/0098 ist nunmehr abgeschlossen worden, sodass das vorliegende Verfahren nach § 281 Abs. 2 BAO von amtswegen fortzusetzen ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat für den Übergabsvertrag vom 20.12.2004, mit dem die Mutter des Berufungswerbers (in der Folge: Bw) die ihr gehörigen Liegenschaften sowie hinsichtlich der auf EZ,KG errichteten Kfz-Garagen das Nutzungsrecht an den Bw übertrug, Grunderwerbsteuer in Höhe von € 15.166,99 festgesetzt.

Die Übergabe erfolgte unter Fortführung der Buchwerte ... als Neugründung im Sinne der Bestimmungen des NeuFöG.

Die Gegenleistungen sind im angefochtenen Bescheid vom 17.8.2005, StNr., ausführlich mit den angesetzten Werten und Vervielfachern dargestellt.

Im Zuge der Berufung gegen diesen Bescheid wurde das amtliche Formulars NeuFö 3 vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.10.2005 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung ab, da die Vorlage des amtlichen Vordruckes innerhalb der Anzeigefrist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung darstelle und die Vorlage im Zuge der Berufung als verspätet anzusehen sei.

Einwendungen die Bemessungsgrundlage betreffend wurden nicht vorgebracht.

Strittig ist daher:

- 1.) Ob die Vorlage des amtlichen Formulars im Zuge der Berufung als rechtzeitig anzusehen ist und
- 2.) wenn nein, ob die Abgabenbehörde I. Instanz aufgrund des oben dargestellten Vertragsinhaltes, in dem auf die Bestimmungen des NeuFöG verwiesen worden ist, im Sinne der amtswegigen Ermittlungspflicht verpflichtet gewesen wäre, vor Bescheiderstellung die Behebung des Mangels der Vorlage des amtlichen Vordruckes NeuFö 3 aufzutragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im zum ausgesetzten Verfahren, 2006/16/0098, ergangenen Erkenntnis vom 27.3.2007 führte der VwGH wörtlich aus:

"Gemäß § 1 Z. 2 NeuFöG wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben (nach § 5a NeuFöG auch bei Betriebsübertragung) Grunderwerbsteuer für die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft, soweit Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden, nicht erhoben.

§ 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. 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 Bagatellfällen 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."

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass wegen der Vorlage des amtlichen Vordruckes erst im Berufungsverfahren nach den Bestimmungen des NeuFöG keine Gebührenfreiheit eingetreten ist. Außer im Fall des § 4 Abs. 4 NeuFöG - der hier nicht vorliegt - muss nämlich 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. das Erkenntnis vom 26. Juni 2003, ZI. 2000/16/0362). Diese Behörde ist im vorliegenden Fall das beschwerdeführende Finanzamt.

Auch das NeuFöG selbst lässt in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl. etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten (vgl. das Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, ZI. 2003/16/0472). Die spätere Schaffung der Voraussetzungen wäre nur in dem im § 4 Abs. 4 NeuFöG beschriebenen Fall zulässig (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2003, ZI. 2000/16/0362).

Die belangte Behörde vertrat jedoch die Auffassung, die Anwendung des § 295a BAO saniere die nach dem NeuFöG verspätete Vorlage des amtlichen Vordruckes, weil nach § 295a BAO

auch nachträgliche Änderungen zu berücksichtigen seien; eine solche sei die Vorlage des Formulars im Berufungsverfahren gewesen.

§ 295a BAO, eingeführt durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, lautet:

"Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat."

Dazu wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (GP XXII RV 238 S 38) Folgendes ausgeführt:

"Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z. 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrensmangel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann (vgl. z.B. Ritz BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 295 Tz 25).

Eine legislative Lösung dieser Zweifelsfrage bzw. eine Schließung dieser Regelungslücke erscheint zweckmäßig (vgl. z.B. Schuch in Gassner/Lang/Lechner (HRSG), die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 59).

Ein weiteres Beispiel für ein solches 'rückwirkendes' Ereignis ist der Ersatz von grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzusehenden Aufwendungen (z.B. von Arzthonoraren) in einem der Verausgabung der Beträge folgenden Jahr. Ein solcher Kostenersatz führt nachträglich dazu, dass die Beträge nicht mehr nach § 34 EStG 1988 abziehbar wären (vgl. z.B. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 4. Auflage (Loseblatt), § 34 Tz 25 und 26).

Der neue Verfahrenstitel soll im Ermessen liegen. Dies ermöglicht vor allem, dass geringfügige Abänderungen von Bescheiden unterbleiben dürfen.

§ 295a BAO ermöglicht Durchbrechungen der Rechtskraft nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen des betreffenden rückwirkenden Ereignisses. 'Verböserungen' in anderen Bereichen sind somit durch Abänderungen gemäß § 295a BAO nicht zulässig.

Das Antragsrecht der Partei stellt sicher, dass die Abgabenbehörde über ein auf Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gerichtetes Anbringen der Partei stets mit Bescheid absprechen muss."

Gemäß § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Ein abändernder Bescheid nach § 295a BAO ist jeweils von der Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen, auch wenn der abzuändernde Bescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassen worden ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Tz 44 zu § 295a, unter Hinweis auf Ellinger/Iro/Krammer/Sutter/Urtz, BAO Kommentar (Loseblatt), Anmerkung 11 zu § 295a). Wird ein Antrag auf Abänderung eines Bescheids nach § 295a vor der Beendigung des Verfahrens über eine gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung gestellt, so kann seine Erledigung durch eine Berufungsvorentscheidung oder durch die Berufungsentscheidung erfolgen (vgl. § 280 BAO und Ellinger u.a., aaO).

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt; gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind in der Regel keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (vgl. Ellinger u.a., aaO, Anmerkung 13 zu § 295a).

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. § 295 a BAO dient nicht der Korrektur von fehlenden formalen Tatbestandselementen.

Im Beschwerdefall lag demnach ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO nicht vor, weshalb die belangte Behörde diese Bestimmung zu Unrecht angewendet hat."

In der zum zitierten Erkenntnis im fortgesetzten Verfahren ergangenen UFS-Entscheidung, RV/0532-L/07, ist ausgeführt:

"Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0472) vertritt die Auffassung, das NeuFöG lasse selbst in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten. Weiters vertritt er, dass für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich sind.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung - und analog dazu die Erklärung der Betriebsübertragung - nach § 4 NEUFÖG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die materielle Voraussetzung für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; vom 24.4.2002, 99/16/0398; vom 26.6.2003, 2000/16/0326). Im Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0472, führt der VwGH u. a. aus, das NEUFÖG lasse in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NEUFÖG) - eintreten.

Die ordnungsgemäß und iSd § 4 Abs. 1 NEUFÖG vollständig ausgefüllte Erklärung (gegebenenfalls inklusive Bestätigung der Beratung) ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung. Im gegenständlichen Fall hat der Bw. erst im Berufungsverfahren den vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruck NeuFö 3 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt, welche diesen auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht hat. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 2. 12. 2005, GZ RV/0240-I/05) könnte eben aus dem Grund, dass für die Inanspruchnahme der Begünstigungen die ordnungsgemäße und vollständige Vorlage der Erklärung NeuFö 3 eine materielle Voraussetzung darstellt, selbst durch spätere Nachreichung einer Erklärung, ein solcher Mangel nicht mehr saniert werden.

Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I 2003/124 eingeführte Bestimmung des § 295a der Bundesabgabenordnung (BAO) wonach ein Bescheid auf Antrag oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, ist für den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2007, 2006/16/0098 dient § 295a BAO nicht der Korrektur von fehlenden formalen Tatbestandselementen. Demnach führte die nachträgliche Vorlage des

vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruckes NeuFö 3 im Zuge des Berufungsverfahrens nicht zum Eintritt der Begünstigung nach dem NeuFöG."

Mit seinem Hinweis auf § 85 BAO ist der Bw auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt in einem ausschließlich auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0117).

Mit seinen Ausführungen geht der VwGH auch auf diese oben angesprochene Fragestellung ein, ob wie der Bw meint, der Hinweis im Vertrag auf die beabsichtigte Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des NeuFöG genügt und damit eine amtswegige Ermittlungspflicht auslöst.

Wörtlich ist ausgeführt:

"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."

Rechtzeitige Vorlage bedeutet aber die Vorlage des Vertrages, der Abgabenerklärung und des amtlichen Vordruckes NeuFö 3 innerhalb der Abgabenerklärungsfrist des § 10 GrEStG. Daher kann eine amtswegige Ermittlungspflicht, wie sie der Bw urgiert, nicht zum Tragen kommen. Zusätzlich kommt die Rechtsprechung zur Anwendung, wonach die amtswegige Ermittlungspflicht bei Abgabenbegünstigungen, wie sie zweifelsfrei Steuerbefreiungen darstellen, gegenüber den Pflichten des Steuerschuldners zurücktritt. Dies umso mehr, als es sich um eine formgebundene Geltendmachung der Steuerbefreiung handelt.

Der Berufung käme aber auch aus folgendem Grund keine Berechtigung zu:

Die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 treten gemäß § 4 Abs. 1 Z. 3 NeuFöG 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 jene Abgaben, Gebühren und Beiträge zu erklären, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 eintreten sollen.

In dem im Zuge der Berufung vorgelegten Formular ist weder das Kästchen für die Grunderwerbsteuer angekreuzt noch jenes für die Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch.

Die Anwendung der Steuerbefreiung nach dem NeuFöG war aber schon aufgrund der verspäteten Vorlage des amtlichen Formulars NeuFö 3 ausgeschlossen, sodass die fehlende Erklärung zur Grunderwerbsteuer nicht mehr relevant war.

Der Vertrag datiert vom 20.12.2004. Die Beratung durch die gesetzliche Berufsvertretung und die Erstellung des Formulars NeuFö 3 ist jedoch erst am 16.9.2005 erfolgt. Das heißt, dass im Zeitpunkt des Endes der Erklärungspflicht nach dem GrEStG dieses materiellrechtliche Form-erfordernis gar nicht erfüllt war und daher auch nicht rechtzeitig vorgelegt werden konnte.

Aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 29.3.2007, GZ. 2006/16/0098, unter dem weiteren Hinweis auf die im Aussetzungsbescheid angeführte Rechtsprechung des UFS und des VwGH, ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 21. Mai 2008