



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, Adr, vertreten durch Notar, vom 5. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. März 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit "Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag" vom 16. März 2004 hat R seinen Söhnen S und M (= Berufungswerber, Bw) ua. seinen Tischlereibetrieb, gelegen im Erdgeschoss des Wohn- und Betriebsgebäudes auf den Liegenschaften EZ 459 und 588 GB (Betriebseinheit Top 8 und 9), samt allen Aktiven und Passiven mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 je zur Hälfte übergeben (Vertragspunkt 4.1.). Seinen Privatzimmer-Vermietungsbetrieb (Top 1, 2 und 3 im 1. OG) hat er lt. Punkt 4.2. allein dem Bw mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 übertragen. Als "Gegenleistung" wurde zu den das Betriebsvermögen des "Geschenkgebers" betreffenden Schulden und Verbindlichkeiten vereinbart: Ein Teilbetrag in Höhe von € 150.000 ist vom Bw als Gegenleistung für dessen Erwerb der Privatzimmervermietung in seine Alleinschuld zu übernehmen; der Restbetrag ist von beiden Söhnen als Gegenleistung für die Übergabe des Tischlereibetriebes gemeinschaftlich je zur Hälfte zu übernehmen. Gem. Punkt 6. erfolgt der Übergang des Liegenschaftsvermögens zu dem der Vertragsunterfertigung vorausgehenden Monatsersten; der Tischlereibetrieb und die Privatzimmervermietung gelten als mit dem Stichtag (Ablauf des 31.12.2003) übergeben.

In der Abgabenerklärung Gre 1 wurde Grunderwerbsteuerbefreiung beantragt "wegen § 15 a

ErbStG für allfällige Unternehmensschenkung sowie gemäß Neugründungsförderungsgesetz für die Gegenleistungen zur Betriebsübergabe".

Am 28. Februar 2005 ist beim Finanzamt eine "Erklärung der Neugründung", Formular NeuFö 1, eingelangt, worin der Kalendermonat der Neugründung mit "Mai 2004" und die Vorlage der Erklärung an das Finanzamt bezeichnet ist, jedoch unter dem Passus "Ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben, Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge nicht erhoben werden" keine einzige der genannten Abgaben und Gebühren angekreuzt ist. Die am 16. Juni 2004 ausgefertigte Erklärung ist vom Bw unterschrieben und von der gesetzlichen Berufsvertretung (Wirtschaftskammer) bestätigt.

Nach Beibringung der Teilwertbilanz zum 31.12.2003 hat das Finanzamt dem Bw mit Bescheiden vom 7. März 2005, StrNr,

1. zur Übergabe der Privatzimmervermietung ausgehend von der ermittelten Gegenleistung (= übernommene Verbindlichkeiten) € 147.000 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.940 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt: "Übergabe Privatzimmervermietung, 98 % der Verbindlichkeiten (€ 150.000 lt. Vertrag) entfallen auf Liegenschaftsvermögen. Im NeuFö Formular wurde keine Befreiung beantragt";
2. zur Übergabe der Tischlerei ausgehend von der Gegenleistung € 51.501 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 1.030,02 vorgeschrieben. Begründung: "Übergabe Tischlerei, 92,4 % der Betriebspassiva (abzüglich € 150.000 für Privatzimmervermietung) lt. Teilwertbilanz sind grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung für Top 8 und 9. Im NeuFö Formular wurde keine Befreiung beantragt."

In der gegen beide Grunderwerbsteuerbescheide erhobenen Berufung wird eingewendet, die Grunderwerbsteuervorschreibungen im Gesamtbetrag von € 2.940 und € 1.030,02 seien zu Unrecht erfolgt. Es sei im Bescheid hinsichtlich der Betriebsübergabe der Freibetrag gem. § 15 a ErbStG nicht berücksichtigt worden, obwohl die Voraussetzungen – Schenkung unter Lebenden, Vermögen gem. Abs. 2, Vollendung des 55. Lebensjahres durch den Übergeber – erfüllt seien. Weiters werde die Befreiung gemäß beiliegender Erklärung der Betriebsübergabe beantragt. Beigelegt ist eine Kopie des Formulares NeuFö 3 vom 16. Juni 2004, worin als "Kalendermonat der Betriebsübertragung" der Monat "April 2004" bezeichnet wird, die Vorlage an das Finanzamt und das Gericht angekreuzt ist und die Nichterhebung von "Gerichtsgebühren" beansprucht wird.

Die abweisende Berufungvorentscheidung vom 19. April 2005 wurde dahin begründet, dass der Bw einen amtlichen Vordruck zwar im Vorhinein vorgelegt, jedoch keinerlei konkrete Steuerbefreiung begeht habe. Nur geltend gemachte Abgaben und Gebühren würden von vorneherein nicht erhoben. Die nachträgliche Gewährung einer Begünstigung komme nicht in

Betracht, da die Vorlage eines ordnungsgemäß ausgefüllten NeuFö 3 materielle Voraussetzung der Begünstigung sei und nachträglich nicht mehr saniert werden könne.

Mit Antrag vom 27. April 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzt, laut BMF-Erlass sei für den Zeitraum 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 vorgesehen, dass die Wirkungen des NEUFÖG wahlweise, also nachträglich oder im Vorhinein, eintreten könnten. Im gegenständlichen Vertrag sei Übergabestichtag der 31. Dezember 2003, weshalb im beigeschlossenen Formular (Antrag auf Erstattung NeuFö 4) nochmals die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer beantragt werde.

Festzuhalten ist, dass sich der Vorlageantrag ausdrücklich nur mehr gegen die Grunderwerbsteuervorschreibung aufgrund des "Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrages" in Höhe von € 1.030,02 richtet, gleichzeitig aber auf den Inhalt der Berufung verwiesen wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrESTG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Im Gegenstandsfall ist die Grunderwerbsteuerpflicht der im Zuge der Betriebsübertragung entgeltlich (= anteilige Schuldübernahme) erworbenen Grundstücke dem Grunde und der Höhe nach unbestritten. In Streit gezogen wird, ob die Befreiung nach § 15 a ErbStG sowie auch der in § 5a Abs. 2 Z 2 des NEUFÖG hinsichtlich Betriebsübertragungen bestimmte Freibetrag für die Grunderwerbsteuer zur Anwendung gelangt.

Nach § 15 a Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, sind Erwerbe von Todes wegen und **Schenkungen unter Lebenden** von Vermögen gemäß Abs. 2 (Betriebe, Mitunternehmeranteile etc.) - unter verschiedenen persönlichen Voraussetzungen - bis zu einem Wert von € 365.000 (Freibetrag) steuerfrei.

Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine Befreiung von der Erbschafts- oder Schenkungssteuer.

Die Befreiung gilt nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden bei einer Schenkung Grundstücke mitübertragen und ist eine Gegenleistung vorhanden, zB infolge Schuldübernahme oder Gewährung eines Fruchtgenussrechtes, so bleibt dieser Vorgang insoweit grunderwerbsteuerpflichtig (siehe *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und

Schenkungssteuer, Rz 2 zu § 15 a).

Beim Bw wurde – neben einer Schenkungssteuer – jeweils hinsichtlich des entgeltlichen Teiles des Erwerbes auch Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Bekämpft wurden lediglich diese beiden Grunderwerbsteuerbescheide bzw. wurde nur mehr gegen die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.030,02 betr. den anteiligen Erwerb des Tischlereibetriebes der Vorlageantrag erhoben. Die Berücksichtigung der Schenkungssteuerbefreiung gem. § 15 a ErbStG kommt aber im Rahmen des Grunderwerbsteuerberufungsverfahrens von vorneherein nicht in Betracht.

Nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz (NEUFÖG), BGBl. I Nr. 106/1999 idGf - gem. § 6 idF des am 26.4.2002 verlautbarten "Konjunkturbelebungsgesetzes 2002", BGBl. I Nr. 68/2002, unbefristet anzuwenden auf Neugründungen, die nach dem 1. Mai 1999 erfolgen, sowie auf Betriebsübertragungen, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen - wird hinsichtlich der Betriebsübertragung in § 5a Abs. 1 bestimmt:

„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 (Teilbetriebes) erfolgt und
2. die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.“

Gemäß § 5a Abs. 2 NEUFÖG gilt für derartige Betriebsübertragungen Folgendes:

Z 1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.

Z 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.

Nach dem - sinngemäß anzuwendenden - § 4 NEUFÖG treten die Wirkungen (Begünstigungen) dieses Bundesgesetzes nur unter klar definierten formellen Voraussetzungen ein. Es darf daher nicht übersehen werden, dass im Hinblick auf diese Bestimmung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen nach dem NEUFÖG, so auch die obgenannte Begünstigung bei der Grunderwerbsteuer im Rahmen von Betriebsübertragungen, der neue Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden den amtlichen Vordruck (= NeuFö 3) vorzulegen hat, in dem die Übertragung erklärt wird, wobei auf diesem amtlichen Vordruck (sinngemäß nach § 4 Abs. 1) zu erklären **sind**:

1. das Vorliegen der Voraussetzungen der Übertragung,
2. der voraussichtliche Kalendermonat der Übertragung **und**
3. **die nicht zu erhebenden Abgaben**, Gebühren und Beiträge.

Nach der geltenden 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). In seinem 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 Gegenstandsfalle hat der Bw zum Einen nicht nur anstelle des zutreffenden amtlichen Vordruckes NeuFö 3 ("Erklärung der Betriebsübertragung") das Formular NeuFö 1 ("Erklärung der Neugründung") - zwar im Vorhinein - bei der in Betracht kommenden Behörde vorgelegt, sondern gleichzeitig auch keine einzige Abgabenbegünstigung angekreuzt bzw. beansprucht. Aufgrund der Einreichung des falschen Formulares war auch die Geltendmachung der nunmehr im Berufungsverfahren begehrten Nichterhebung der Grunderwerbsteuer iSd § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG (Freibetrag bei einer Bemessungsgrundlage bis € 75.000) gar nicht möglich, weil nur am Formular NeuFö 3 angeführt. Mit seiner Unterfertigung des Vordruckes hat der Bw gleichzeitig die „Richtigkeit und Vollständigkeit“ seiner Angaben bestätigt. Wird die Erklärung der Übertragung im Vorhinein vorgelegt, dann werden **auf Grund** der vorgelegten Erklärung NUR die jeweiligen – dh geltend gemachten – Abgaben und Gebühren von der Behörde auch von vorneherein nicht erhoben.

Fehlt es daher wie im Berufungsfall überhaupt am zutreffenden Formblatt sowie an der Beanspruchung der betreffenden Begünstigung, dann ist damit auch das als materiell-rechtliche Voraussetzung zu qualifizierende Formerfordernis nach § 4 Abs. 1 NEUFÖG insofern, als nach den oben dargelegten 3 Kriterien kumulativ auch die „nicht zu erhebenden Abgaben, Gebühren und Beiträge“ unabdingbar zu erklären sind, nicht erfüllt. Eben aus dem Grund, dass für die Inanspruchnahme der Begünstigungen die ordnungsgemäße und vollständige Vorlage der Erklärung NeuFö 3 eine materielle Voraussetzung darstellt, könnte selbst durch spätere Nachreichung einer (zutreffenden) Erklärung, diesfalls bezogen auf die grunderwerbsteuerliche Begünstigung, ein solcher Mangel, da es sich nicht um einen bloß formellen, allenfalls behebbaren Mangel handelt, nicht mehr saniert werden. Darüberhinaus wurde aber im Gegenstandsfalle mit der Berufung lediglich ein Formular NeuFö 3 in **Kopie**

anstelle eines erforderlichen Originals vorgelegt und hierin nur die Befreiung von den **Gerichtsgebühren**, nicht jedoch wie eingewendet von der Grunderwerbsteuer, beansprucht und angekreuzt.

In Anbetracht der gegebenen Sachlage hat daher das Finanzamt völlig zu Recht die Grunderwerbsteuer festgesetzt, da ja im Vorhinein keine ordnungsgemäß ausgefüllte Erklärung der Betriebsübertragung (NeuFö 3) samt geltend gemachter Begünstigung vorgelegt worden war.

Was nun die nachträglich begehrte Erstattung durch Beibringung des Formulares NeuFö 4 mit dem Vorlageantrag anbelangt, so ist grundsätzlich Folgendes festzuhalten:

Zufolge des BMF-Erlasses vom 18.12.2003, GZ 07 2401/2-IV/7/03, ist aufgrund des NEUFÖG, BGBI. I 106/1999 idgF, sowie der **Verordnung zum NEUFÖG, BGBI. II 483/2002** idgF, zur Förderung der Übertragung von Betrieben ua. in § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG bestimmt, dass bei grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerben in Zusammenhang mit einer Betriebsübertragung ein Grunderwerbsteuerfreibetrag in Höhe von € 75.000 zu gewähren ist bzw. (nur) im Umfang der diesen Betrag übersteigenden Gegenleistung die Grunderwerbsteuer zu erheben ist.

Zur "Erklärung der Übertragung" geht aus Pkt. 4. des genannten Erlasses hervor, dass der amtliche Vordruck NeuFö 3 (erst) Anfang September 2002 aufgelegt wurde. Demzufolge wird in § 4 der Verordnung BGBI. II 483/2002 bezüglich der Inanspruchnahme der Begünstigungen der **Zeitpunkt der Vorlage des Formulares** bezogen auf verschiedene Übertragungszeiträume unterschiedlich festgelegt:

1. Übertragung ab 1.1.2004: Hier treten die Wirkungen ua. des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG immer nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung der Übertragung (NeuFö 3) **im Vorhinein** vorlegt. Diese Vorlage stellt eine materielle Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung dar; die diesbezüglichen Abgaben werden von vorneherein nicht erhoben.

2. Übertragung 1.1.2002 bis 1.9.2002: Da das Formular NeuFö 3 erst seit September 2002 zur Verfügung steht, können hier die Wirkungen ua. des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG ausschließlich **nachträglich** (rückwirkend) eintreten. Das bedeutet, sämtliche zunächst vorgeschriebene Abgaben sind in der Regel **vorerst zu entrichten** und werden nachträglich **rückerstattet** bzw. gutgeschrieben. Zu diesem Zweck ist bei den in Betracht kommenden Behörde ein **Antrag auf Erstattung** zu stellen; hiefür ist das **Formular NeuFö 4** (erhältlich bei den gesetzlichen Berufsvertretungen) zu verwenden und diesem Antrag auf Erstattung ein **NeuFö 3 beizuschließen**.

3. Übertragung 1.9.2002 bis 31.12.2003: Hier treten die genannten Wirkungen/Begünstigungen **wahlweise** ein, also entweder nachträglich bzw. rückwirkend (siehe zuvor unter 2.) oder im Vorhinein (siehe zuvor unter 1.).

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, im Gegenstandsfall könnten die Wirkungen des NEUFÖG wahlweise iS des obigen Pkt. 3. deshalb eintreten, da der Übergabstichtag der 31. Dezember 2003 sei, steht aber nach dem Vertragsinhalt Pkt. 4.1. und 4.2. eindeutig fest, dass der jeweilige "Betrieb samt allen Aktiven und Passiven mit Wirkung **ab Beginn des 1. Jänner 2004**" übertragen wurde. Im nachgereichten Formular NeuFö 3 wurde davon abweichend der "Kalendermonat der Betriebsübertragung" überhaupt erst mit "April 2004" bezeichnet.

Nach Obigem (siehe Pkt. 1.) treten aber bei einer Übertragung **ab 1.1.2004** die Wirkungen ua. des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG immer nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die (zutreffende, ordnungsgemäß und vollständig ausgefüllte) Erklärung der Übertragung (NeuFö 3) **im Vorhinein** vorlegt, folglich die diesbezüglich geltend gemachten Abgaben von vorneherein nicht erhoben werden. Eine nachträgliche Geltendmachung der Begünstigung bzw. allfällige Erstattung der entrichteten Abgabe kommt diesfalls nicht in Betracht.

Selbst dann, wenn die Übertragung im Zeitraum bis 31. Dezember 2003 gelegen gewesen wäre, hätte der Bw bei richtiger Vorgangsweise den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer mittels Vorlage der Formulare **NeuFö 4** und **NeuFö 3** beim Finanzamt stellen müssen. Die gegenständlich erhobene Berufung gegen die Grunderwerbsteuerbescheide stellt demgegenüber insofern kein geeignetes Verfahrensmittel dar, da ja die Festsetzung der Grunderwerbsteuern – wie oben dargelegt – völlig zu Recht erfolgte, weshalb die Berufung in jedem Falle abzuweisen ist.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Dezember 2005