



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3346-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 17. Juli 2008, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 21.2.2008 haben die Ehegatten KS. und HS. den ihnen gehörigen landwirtschaftlichen Betrieb zur Gänze an ihren Sohn, Herrn K-S., zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes der übergebenden Partei übertragen.

Als Gegenleistung für die Übergabe tritt die übernehmende Partei in die Darlehensverpflichtung gegenüber dem Land Niederösterreich als Solidarschuldner ein und verpflichtet sich zur tilgungsplanmäßigen Rückzahlung des aushaftenden Darlehensrestes.

Als weitere Gegenleistung räumt die übernehmende Partei der übergebenden Partei das lebenslängliche unentgeltliche und ungeteilte Ausgedingsrecht ein.

Laut Vertrag Punkt Achtens beansprucht die übernehmende Partei die Befreiung von Abgaben und Gebühren für die unmittelbar durch die Betriebsübertragung veranlassten Vorgänge gemäß den Bestimmungen des Neugründungs-Förderungsgesetzes.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2008 wurden dem Finanzamt sowohl eine Vertragsausfertigung als auch das Formular NeuFö3 vorgelegt.

Nach einem Vorhalteverfahren im Hinblick auf das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes sowie die Bewertung der Ausgedingsleistungen erfolgte mit dem spruchgegenständlichen Bescheid die Festsetzung der Grunderwerbsteuer. Das Finanzamt begründete die Festsetzung damit, dass die Steuerbefreiung gemäß §5a NeuFöG voraussetze, dass das Formular NeuFö3 im Original, in allen Punkten vollständig ausgefüllt, gleichzeitig mit der Anzeige des Vertrages innerhalb der Anzeigefrist (§10 GrEStG) vorgelegt werde. Das dem Finanzamt am 14.5.2008 vorgelegte NeuFö3 sei hinsichtlich Antragsteller und Datum der Betriebsübertragung in Kopie, hinsichtlich der beanspruchten Steuerbefreiung gar nicht ausgefüllt worden. Die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß §5a NeuFöG könne daher nicht gewährt werden.

In der fristgerecht eingebrauchten Berufung wird eingewendet, nach Genehmigung des notariellen Übergabsvertrages vom 21.2.2008 durch das Land Niederösterreich als aus dem Veräußerungsverbot Berechtigten sei der genannte Vertrag fristgerecht dem Finanzamt A zur Anzeige gebracht und das Original der Bestätigung nach §5a Neugründungs-Förderungsgesetz vorgelegt worden. Anlässlich der Unterfertigung des gegenständlichen Übergabsvertrages habe die übernehmende Partei die Erklärung der Betriebsübertragung gemäß §5a Neugründungs-Förderungsgesetz – bestätigt durch die Bezirksbauernkammer X – am 14.1.2008 vorgelegt. Diese Erklärung sei vollständig ausgefüllt gewesen.

Selbst für den Fall, dass die Erklärung der Betriebsübertragung lediglich in Kopie bzw. nicht vollständig ausgefüllt der Abgabenbehörde vorgelegt werde, sei doch ersichtlich, dass ein Befreiungstatbestand unter Umständen anzunehmen sei, insbesondere wenn dies auch aus der Vertragsurkunde abgeleitet werden könne. Daher wäre im Sinne der §§ 161 ff der Bundesabgabenordnung ein Ergänzungsauftrag an den Abgabepflichtigen zu veranlassen, um unvollständige Angaben zu ergänzen bzw. die Zweifel über den Bestand eines Befreiungstatbestandes zu beseitigen. Außerdem sei mit dem genannten Bescheid eine wesentliche Abweichung von der Abgabenerklärung zu Ungunsten des Abgabepflichtigen vorgenommen worden, sodass dem Grundsatz des Parteiengehörs nicht Rechnung getragen worden sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A führt aus, dass die rechtzeitige Vorlage des vollständig ausgefüllten NeuFö3-Formulares eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung darstelle, die seitens des Abgabepflichtigen von sich aus zu erfüllen sei. Die vollständig ausgefüllte Erklärung müsse bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorliegen bzw. in der Anzeigefrist gem. §10 GrEStG dem Finanzamt vorgelegt werden.

Es sei nicht Aufgabe der Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen zur ordnungsgemäßen Abgabe des Formulars aufzufordern.

Hinsichtlich der Schenkungssteuerfestsetzung wird ausgeführt, Im NeuFöG sei keine Schenkungssteuerbefreiung vorgesehen.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

Mit Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 13. August 2009 wurde dem Bw die Rechtsansicht der ho Behörde zur Kenntnis gebracht. In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2009 bringt der Bw vor, das Formular NeuFö3 sei vor Ablauf der Anzeigefrist und somit fristgerecht vorgelegt worden.

Gemäß §8 Abs.2 GrEStG entstehe die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig sei, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Die Wirksamkeit des Übergabsvertrages vom 21.02.2008 sei von der Genehmigung des Landes Niederösterreich, so hin von der Genehmigung einer Behörde, als aus dem gesetzlichen Veräußerungsverbot Berechtigten abhängig gewesen. Gemäß §11 des NÖ WFG 2005 dürfe das Eigentum an der Liegenschaft bis zur Tilgung des Darlehens durch Rechtsgeschäft unter Lebenden nur mit schriftlicher Zustimmung der Landesregierung übertragen werden. Es sei also die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes von der Genehmigung durch die nö. Landesregierung abhängig.

Selbst für den Fall, dass diese Rechtsansicht nicht geteilt werde, stelle die Genehmigung durch das Land Niederösterreich eine aufschiebende Bedingung im Sinne des §8 Abs2 GrEStG dar. Denn nach dem Willen der Vertragsparteien sollte der Vertrag erst mit der Genehmigung durch das Land Niederösterreich wirksam werden. Auch wenn sich dies möglicherweise nicht eindeutig aus der Vertragsurkunde ergibt, war dies der übereinstimmende Wille der Vertragsparteien. Es sei durchaus üblich, dass nicht alle Vertragsabreden in der schriftlichen Urkunde aufgenommen würden.

Die Steuerschuld sei daher gemäß §8 Abs2 GrEStG erst am 18.04.2008 mit der Genehmigung durch das Land Niederösterreich entstanden. Gemäß RZ 95 der Neugründungs Förderungs-Richtlinien sei die Steuerbefreiung zu gewähren, wenn das Formular gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt werde. Die Anzeige sei am 13.05.2008 gemeinsam mit der Vorlage des Formulars, so hin innerhalb der Anzeigefrist erfolgt, da die Steuerschuld wie oben ausgeführt erst am 18.04.2008 entstanden sei. Hinsichtlich der Frage,

ob das Original des Formulars NeuFö3 vorgelegt worden sei, werde wiederholend festgestellt, dass das Original vorgelegt und auch die Grunderwerbsteuerbefreiung beantragt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Grunderwerbsteuerfestsetzung

Gemäß §1 Abs.1 Z1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Nun enthält das Neugründungs-Förderungsgesetz Bestimmungen, wonach und inwieweit z.B. die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des §5a Abs.1 NeuFöG in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben wird.

§4 des Bundesgesetzes, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz - NeuFöG) in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2002/111 lautet:

"Die Wirkungen nach §1 treten unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

(1) Die Wirkungen nach §1 Z1 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 Z1 bis 6 eintreten sollen.

(2) Die Wirkungen nach §1 Z7 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."

§4 Abs.1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und des Bundesministers für Justiz zum NeuFöG (BGBl II 483/2002) lautet:

"Erklärung der Übertragung

§4. (1) Ab 1. Jänner 2004 treten die Wirkungen des §1 Z1 und Z3 bis 5 sowie des §5a Abs.2 Z2 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.

(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."

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0472) treten die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen - vgl. etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - ein und weiters sind nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse *im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld* maßgeblich.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung 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, 24.4.2002, 99/16/0398; 26.6.2003, 2000/16/0326). Auch 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 kann.

Die ordnungsgemäß und iSd §4 Abs.1 NeuFöG vollständig ausgefüllte Erklärung (inklusive Bestätigung der Beratung) ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung.

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber dem Finanzamt mit Schreiben vom 13. Mai 2008 eine Kopie des Übergabsvertrages vom 21. Februar 2008 sowie ein kopiertes Formblatt NeuFö3 vom 14. Jänner 2008, offensichtlich original unterschrieben und mit Stempel und Unterschrift der Bezirksbauernkammer versehen, vorgelegt. Die beantragte Grunderwerbsteuerbefreiung ist schlecht lesbar, wohl aber erkennbar.

Die Wirkungen des NeuFöG können jedoch nur eintreten, wenn das vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllte Formular NeuFö 3 *zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld* dem Finanzamt vorgelegt wird (vgl. zB UFS 23.6.2009, RV/0215-W/06).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung wird ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (Fellner¹¹, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, RzIn. 74a und 108 zu §1, mit umfangreichen Judikaturhinweisen).

Ergänzend zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung ist festzustellen, dass das Verpflichtungsgeschäft jedenfalls gültig zu Stande gekommen ist. Die konkreten Vertragsmerkmale sprechen nicht für das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung. Laut Punkt 4. des Vertrages sollte die Übergabe beziehungsweise Übernahme des Vertragsobjektes in den faktischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei sowie der Übergang von Nutzen und Lasten, Gefahr und Zufall durch Erklärung mittels Unterfertigung dieses Notariatsaktes (21.2.2008) erfolgen. Als Stichtag für den Übergang der Verpflichtung zur Bezahlung der öffentlichen Abgaben in Ansehung des Vertragsobjektes wurde der 1.2.2008 vereinbart.

Für das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung spricht grundsätzlich, dass wesentliche Erfüllungsvarianten, wie etwa die Auszahlung eines Kaufpreises oder die Übergabe des Vertragsobjektes erst bei Eintritt der Bedingung erfolgen sollen. In diesem Sinne sprechen die konkreten Vertragsmerkmale gegen das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung, zumal die Übergabe des Vertragsobjektes mit Unterfertigung des Notariatsaktes erfolgt ist und Verpflichtungen im Hinblick auf das Vertragsobjekt rückwirkend mit 1. Februar 2008 eintreten sollten. Dass der Vertrag nur unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung des Landes NÖ geschlossen werden sollte ist dem Vertrag nicht zu entnehmen.

Von der Verwirklichung des Erwerbsvorganges zu trennen ist die Frage des Entstehens der Steuerschuld, wann also die aus der Sicht des Abgabenschuldners gegebene Abgabenschuld als Abgabenanspruch des Abgabengläubigers entstanden ist. Im Bereich des GrEStG 1987 entsteht diese grundsätzlich mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (§8 Abs1 GrEStG), es sei denn, die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges ist vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig (§8 Abs2 GrEStG).

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt. Bürgerlich-rechtlich wirkt die Genehmigung auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes (ex tunc) zurück, die Steuerschuld entsteht aber gemäß §8 Abs2 GrEStG späterhin nicht ex tunc, sondern erst mit der entsprechenden Genehmigung (Fellner, s.o., Rz170 zu §1). Wie der Verwaltungsgerichtshof zu §22 Abs1 WFG 1968 ausgeführt hat, ist das Veräußerungsverbot nach §22 Abs1 WFG 1968 nicht als Bestimmung aufzufassen, nach der der Erwerb eines Liegenschaftsanteiles der Genehmigung der Förderungsbehörde bedarf. Eine ausdrückliche oder eine schlüssig vereinbarte Bedingung für die Wirksamkeit kann in der

Zustimmung im Zusammenhang mit dem Veräußerungsverbot und dem Vorkaufsrecht nicht erblickt werden (Fellner, s.o., Rz166 zu §1, VwGH 19.5.1988, 87/16/0162, 25.10.1990, 88/16/0148, 2.7.1998, 97/16/0269).

Der Vertragstext des §22 Abs1 WFG 1968 ist durchaus vergleichbar jenem des §11 NÖ WFG 2005, er lautete:

"Eigentumsbeschränkung"

§ 22. (1) Wurde die Errichtung einer Baulichkeit durch Gewährung eines Darlehens oder durch Übernahme einer Bürgschaft für Hypothekardarlehen gefördert, so hat der Liegenschaftseigentümer (Miteigentümer, Wohnungseigentümer, Bauberechtigte) ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes im Grundbuch einzuverleiben zu lassen; dieses Veräußerungsverbot wirkt gegen Dritte und bindet auch die Rechtsnachfolger.

(2) Ist das Veräußerungsverbot einverleibt, so kann das Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum, Baurecht) an der Liegenschaft innerhalb von zehn Jahren nach seiner Eintragung im Grundbuch durch Rechtsgeschäft unter Lebenden nur mit schriftlicher Zustimmung des Landes übertragen werden. Die Zustimmung ist zu verweigern,..."

§11 NÖ WFG lautet:

"(1) Unbeschadet der in den Richtlinien (§7) jeweils statuierten Voraussetzungen, muss die Finanzierung des Bauvorhabens für den Fall der Zuerkennung der Förderung gesichert sein.

(2) Das Förderungsdarlehen muss – gegebenenfalls anteilmäßig – zu Gunsten des Landes im Grundbuch sichergestellt werden. Andere ausreichende Besicherungen wie z.B. Haftungsübernahme einer Gemeinde, Bankgarantie etc. sind zulässig.

(3) Überdies ist im Grundbuch ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des Landes einzuvorleiben, wenn ein Förderungsdarlehen zum Zweck der Errichtung von Wohnraum pfandrechtlich sichergestellt ist (Abs. 2). Das Veräußerungsverbot wirkt gegen Dritte und bindet auch die Rechtsnachfolger. Ist das Veräußerungsverbot einverleibt, so darf das Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum, Baurecht) an der Liegenschaft bis zur Tilgung des Darlehens durch Rechtsgeschäft unter Lebenden nur mit schriftlicher Zustimmung der Landesregierung übertragen werden...."

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§8 GrEStG) war daher im gegenständlichen Fall der Abschluss des Übergabsvertrages, also der 21. Februar 2008. Die Genehmigung durch das Land Niederösterreich stellt – wie ausgeführt - keine aufschiebende Bedingung dar, weder hinsichtlich des Zustandekommens des Verpflichtungsgeschäftes an sich noch hinsichtlich des

Zeitpunktes des Entstehens der Steuerschuld. Die Vorlage des Formulars erfolgte mit Schreiben vom 13.5.2008, beim Finanzamt eingelangt am 14.5.2008. Da die Vorlage des Formulars NeuFö3 nicht nur nach Entstehen der Steuerschuld, sondern selbst nach Ablauf der Anzeigefrist gemäß §10 Abs.1 GrEStG erfolgt ist, kann der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht entgegen getreten werden. Selbst die Nachrechnung der ordnungsgemäßen und vollständigen Vorlage der Erklärung NeuFö3 kann den materiellen Mangel einer nicht rechtzeitigen Vorlage nicht mehr sanieren (UFS 2. 12. 2005, GZ RV/0240-I/05, 22. 4. 2008, GZ RV/0847-L/05, 15.4.2008, RV/0175-L/06).

Es kann somit dahin gestellt bleiben, ob es sich bei dem vorgelegten Formular um ein Original oder um eine Kopie handelt, ebenso, ob das Finanzamt zur Mängelbehebung hinsichtlich der Ungenauigkeit der beantragten Steuerbefreiung verpflichtet gewesen wäre.

Damit konnten die begünstigenden Rechtswirkungen des NeuFöG jedoch nicht eintreten.

2. Zur Schenkungssteuerfestsetzung

Wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in seiner Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt hat wird festgestellt, dass die Schenkungssteuer von den Rechtswirkungen des §1 NeuFöG nicht umfasst wird.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Oktober 2009