



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. August 2007 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 28. Februar 2008 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 25. April 2007 hat S seiner Tochter M (= Berufungserwerberin, Bw) die Liegenschaft in EZ1 samt dem darauf befindlichen Wohn- und Betriebsgebäude samt Gastgewerbebetrieb "Cafe-X" auf Grundlage der Bilanz zum 30. April 2007 übergeben. Als Gegenleistungen räumt die Bw ihren Eltern (geb. 1946 und 1953) das lebenslange, unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung im Erd- und Dachgeschoss (95 m²) ein und verpflichtet sich, den für den Großvater A zu leistenden Kostenbeitrag für das Altersheim zur Zahlung zu übernehmen. Laut Vertragspunkt VIII. wurde das Wohnungsrecht mit monatlich € 600 bewertet und der Barwert mit gesamt € 114.320,23 ermittelt. Unter Vertragspunkt IX. wurde die Grunderwerbsteuerbefreiung nach dem Konjunkturbelebungsgesetz 2002, BGBI 68, Artikel III, sowie die Befreiung von der Schenkungssteuer gemäß § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, beantragt.

Mit der Abgabenerklärung Gre 1 wurde das Formular NeuFö 3 (Erklärung der Betriebsübertragung), unterfertigt von der Bw und der beratenden Wirtschaftskammer am 25. April 2007,

in Kopie vorgelegt. Neben der Bekanntgabe des Kalendermonates der Betriebsübertragung mit "Mai 2007" wurden darin unter dem Abschnitt "*Ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben und Gebühren für die unmittelbar durch die (Teil-)Betriebsübertragung veranlassten Vorgänge nicht erhoben werden*" lediglich angekreuzt die "*Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben*", nicht jedoch die Begünstigung für die "*Grunderwerbsteuer, soweit der für die Berechnung der Grunderwerbsteuer anzusetzende Wert den Betrag von 75.000 Euro nicht übersteigt*". Im folgenden Abschnitt "*Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden*" scheint ausschließlich als angekreuzt auf die "*Bezirkshauptmannschaft X*".

Vom Finanzamt wurde der durchschnittliche übernommene Kostenbeitrag für den Großvater mit mtl. € 500 erhoben und daraus der Barwert mit € 24.198 ermittelt. Auf Grundlage weiters der vorgelegten Teilwertebilanz wurde die Gesamtgegenleistung im Betrag von € 312.812 (= übernommene Passiva + Wohnrecht Eltern + Kostenbeitrag) errechnet, welche zu 78 % auf die Liegenschaft entfällt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 21. August 2007, StrNr, ausgehend von der Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb von € 243.993 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 4.879,86 vorgeschrieben. In der Begründung wurde die Bemessung im Wesentlichen dargelegt und ausgeführt, die NeuFöG-Befreiung könne mangels richtigen Formulars nicht gewährt werden. Die Restschenkung (Betrieb € 113.154) bleibe dagegen nach § 15a ErbStG steuerfrei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Befreiung sei offenbar deshalb nicht gewährt worden, weil die Wirtschaftskammer die Bestätigung irrtümlich nicht vollständig ausgefüllt habe. Es werde daher das im Hinblick auf die Grunderwerbsteuerbefreiung nunmehr berichtigte/ergänzte Formular beiliegend übermittelt und beantragt, die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung des NeuFöG-Freibetrages von € 75.000 neu festzusetzen. Vorgelegt wurde nochmals das NeuFö 3 in Kopie vom 25. April 2007, worauf nunmehr die Grunderwerbsteuerbegünstigung angekreuzt ist und welches folgenden Vermerk der Wirtschaftskammer vom 29. August 2007 trägt: "*Aufgrund der bekannt gewordenen Tatsache, dass mit der Betriebsübertragung auch ein Grundstück übertragen wird, wurde von uns nachträglich das Kästchen im Feld "Grunderwerbsteuerbefreiung" angekreuzt.*"

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass für die Inanspruchnahme der Begünstigungen nach dem NeuFöG die ordnungsgemäße und vollständige Vorlage der Erklärung NeuFö 3 erforderlich sei und eine materielle Voraussetzung darstelle, die im Nachhinein nicht mehr sanierbar sei.

Mit Antrag vom 9. Oktober 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, die Bw habe der gesetzlichen Bestimmung nach § 4 Abs. 1 Z 3 NeuFöG ("*Auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären ... 3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1-6 eintreten sollen*") damit Genüge getan, dass auf dem Vordruck NeuFö 3 neben den Stempelgebühren etc. ua. auch die Grunderwerbsteuer angeführt sei und die Bw diesen Vordruck unterzeichnet habe. Das Formular sei weiters von der Interessensvertretung bestätigt und sodann beim Finanzamt fristgerecht eingereicht worden. Weder aus dem Gesetz noch den bezughabenden Erläuterungen und Verordnungen gehe hervor, dass das Ankreuzen eines oder mehrerer Kästchen neben einer angeführten Abgabe tatbestandsmäßig gefordert sei. Dies umso mehr, als sich auf dem Formular nirgends ein Hinweis finde, dass nur Zutreffendes anzukreuzen sei. Welche Wohltaten das Gesetz beinhalte, werde eben durch Anführen aller Möglichkeiten auf dem amtlichen Vordruck dem Neugründer nahe gebracht. Mit seiner Unterschrift habe er tatbestandsmäßig erklärt, dass der Antrag für alle angeführten Abgaben gelten solle, so sie im konkreten Fall schlagend würden. Es sei auch in teleologischer Auslegung aus dem Zweck des Gesetzes nicht ableitbar, dass ein Betriebsgründer nur durch aktives Ankreuzen einer bestimmten Abgabe in den Genuss des Gesetzes kommen solle. Aus dem Kopf des amtlichen Formulars gehe zwecks Beschleunigung des Verwaltungsablaufes nur hervor: "*Sehr geehrter Betriebsinhaber ! Zur Förderung der ... Übertragung eines Betriebes ... werden bestimmte Abgaben ... nicht erhoben. Für die Inanspruchnahme der Begünstigung müssen Sie die folgende Erklärung unterschreiben und bei den jeweils in Betracht kommenden Behörden ... vorlegen*". Die Grunderwerbsteuer sei daher insoweit nicht vorzuschreiben, da aus den genannten Gründen ein vollständiger und fristgerecht eingebrachter Antrag ohne materiellen oder formellen Mangel vorliege. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Im November 2007 wurde das Original des NeuFö 3 vom 25. April 2007 in seiner ursprünglichen Fassung, dh. ohne angekreuzte Grunderwerbsteuerbegünstigung, nachgereicht.

In der am 28. Februar 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw im Wesentlichen das Berufungsvorbringen wiederholt und bekräftigt, dass nach Ansicht der Bw mit der rechtzeitigen Überreichung der unterfertigten Erklärung der Betriebsübertragung der Antrag auf Gewährung der Begünstigung auch hinsichtlich der auf dem Formular enthaltenen Grunderwerbsteuerbefreiung formell ordnungsgemäß gestellt worden sei; dies insbesondere im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung.

Seitens des Finanzamtes wurde im Wesentlichen vorgebracht, bis dato liege kein an das Finanzamt gerichteter Antrag im Original auf Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI. 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 Gegenstandsfalle steht ausschließlich in Streit, ob der in § 5a Abs. 2 Z 2 des NeuFöG hinsichtlich Betriebsübertragungen bestimmte Freibetrag für die Grunderwerbsteuer zur Anwendung gelangt.

Nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG), BGBI. I Nr. 106/1999 idgF - gem. § 6 idF des am 26.4.2002 verlautbarten "Konjunkturbelebungsgesetzes 2002", BGBI. I Nr. 68/2002, unbefristet anzuwenden ua. 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 die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung 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, 3 und 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.

Im Hinblick auf die in § 4 NeuFöG als Voraussetzung für die Befreiungen nach dem NeuFöG verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt", ist davon auszugehen, dass jeder Behörde bzw. jeder Dienststelle jeweils ein **Original** des amtlichen Vordruckes NeuFö 3 vorzulegen ist. Eine Kopie des Originale ist nicht ausreichend.

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 und ordnungsgemäß sowie **vollständig** ausgefüllten Antrages ist die **materielle Voraussetzung** für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; VwGH 24.4.2002, 99/16/0398; VwGH 26.6.2003, 2000/16/0362).

Laut VwGH lasse das NeuFöG 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 (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472).

Bei der Vorlage des amtlichen Vordruckes (§ 4 NeuFöG) bei der Behörde **gemeinsam mit dem Befreiungsantrag** handelt es sich um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung. Dieses muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen, im Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung vorliegen (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

In § 4 der Verordnung zum NeuFöG, BGBI II 483/2002, wird zum Zeitpunkt der Vorlage des Formulares bezogen auf verschiedene Übertragungszeiträume festgelegt, dass bei Übertragungen ab dem 1. Jänner 2004 die Wirkungen ua. des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG immer nur dann eintreten, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung der Übertragung (NeuFö 3) **im Vorhinein** vorlegt, konkret die ordnungsgemäß und iSd § 4 Abs. 1 NeuFöG vollständig ausgefüllte Erklärung im Original als materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung.

Im Gegenstandsfalle hat die Bw der formellen Voraussetzung insofern nicht entsprochen, als - wie aus dem vorgelegten Formular NeuFö 3 eindeutig erkenntlich – dieses zum Einen zwar fristgerecht im Vorhinein, jedoch lediglich in Kopie anstelle des erforderlichen Originals vorgelegt wurde und andererseits darin die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer iSd § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG überhaupt nicht beansprucht wurde. Mit Unterfertigung des Vordruckes hat aber die Bw gleichzeitig die "Richtigkeit und Vollständigkeit" ihrer Angaben bestätigt.

Festzuhalten ist, dass das Original des NeuFö 3 erst weit verspätet, nämlich im Anschluss an den eingebrachten Vorlageantrag nachgereicht wurde, und darin die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nicht beansprucht wird.

Im Hinblick auf die oben dargelegte, restriktiv formgebundene Rechtsprechung des VwGH kommt gegenständlich eine von Seiten der Bw angesprochene "wirtschaftliche Betrachtungsweise" insofern nicht zur Anwendung.

Lediglich bei einer im Vorhinein vorgelegten vollständigen Erklärung werden dann NUR die jeweiligen - dh geltend gemachten - Abgaben und Gebühren von der Behörde auch von vornehmerein nicht erhoben. Eine nachträgliche Geltendmachung der Begünstigung bzw. allfällige Erstattung der entrichteten Abgabe kommt diesfalls nicht in Betracht.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, es sei weder aus dem Gesetz noch aus den bezughabenden Verordnungen, Erläuterungen sowie dem Vordruck NeuFö 3 abzuleiten, dass der Betriebsinhaber durch "aktives Ankreuzen" die Befreiung zu einer bestimmten Abgabe beantragen müsse und er vielmehr durch die Unterfertigung des Formulares hinsichtlich aller dort aufgeführten Abgaben, "so sie im konkreten Fall schlagend würden", tatbestandsmäßig den Antrag auf Begünstigung erklärt habe, ergibt sich aber bereits – wie oben dargelegt – aus § 4 Abs. 1 NeuFöG, dass die betreffenden "nicht zu erhebenden" Abgaben, Gebühren etc. **zu erklären sind**. Das Gesetz bestimmt sohin ausdrücklich, dass sich der Betriebsinhaber durch ein aktives Handeln (arg. "zu erklären") dahingehend zu deklarieren hat, bei welchen ganz bestimmten Abgaben er eine vorgesehene Begünstigung beansprucht. Dies hat beim amtlichen Vordruck NeuFö 3 ganz offenkundig in der Weise zu geschehen, dass das der jeweiligen Abgabe vorangestellte leere Kästchen anzukreuzen ist.

Folgte man hingegen dem Vorbringen der Bw, dann wäre in keiner Weise nachvollziehbar, warum ihrerseits dennoch durch "aktives Ankreuzen" die Befreiung von den "Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben" beantragt wurde, obwohl nach ihrem Dafürhalten allein die Unterschrift für alle auf dem Formular NeuFö 3 angeführten Abgaben etc. als Antrag genüge und es sohin den jeweiligen Behörden überlassen sei, sich eine der allenfalls zutreffenden "Möglichkeiten" auszuwählen. Diese Argumentation erscheint daher schon in sich widersprüchlich. Wenn diesbezüglich vom Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde, das Formular sei im Rahmen der Beratung von der Sachbearbeiterin bei der Wirtschaftskammer so ausgefüllt und von dieser die Befreiung betr. die "Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben" angekreuzt worden, nicht aber die Befreiung für die Grunderwerbsteuer, so ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren dem Umstand, dass offenbar bei der beratenden Kammer ein Fehler unterlaufen ist, keine rechtliche Bedeutung zukommen kann und es nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen letztlich ein nicht ordnungsgemäß ausgefülltes Formular beim Finanzamt eingereicht wurde.

Fehlt es daher wie im Berufungsfall zum Einen an der Vorlage des Vordruckes NeuFö 3 im Original im Vorhinein und andererseits überhaupt an der Beanspruchung der betreffenden Begünstigung, dann ist aus diesen Gründen die begehrte Grunderwerbsteuer-Befreiung jedenfalls zu versagen, da somit mehrere als materiell-rechtliche Voraussetzung zu qualifizierende Formerfordernisse, die im Nachhinein nicht mehr saniert werden können, nicht erfüllt wurden.

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

Beilage: 1 Protokollabschrift vom 28. Feber 2008

Innsbruck, am 29. Februar 2008