



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Herbert Supper, 7350 Oberpullendorf, Hauptplatz 1/1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. September 2007, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 21. Juni 2007 erklärte der Vertreter des Bw. gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) einen Übergabsvertrag vom 8. Juni 2007 unter Beteiligung des Berufungswerbers (Bw.) als grunderwerbsteuerbaren, aber nach dem NeuFöG befreiten Vorgang.

Aus der mit 3. Juli 2007 nachgereichten beglaubigten Abschrift der rechtsbezeugenden Vertragsurkunde vom 8. Juni 2007 geht hervor, dass der Vater des Bw., Herr A., dem Bw. sein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Bäckerei mit dem Standort M. samt den zum Betriebsvermögen gehörigen Grundstücken EZ 53 und 1265 M. mit 30. April 2007 übergeben hat.

Im Pkt. „10 c“ der Urkunde ist ausgeführt, dass die abgabenrechtlichen Begünstigungen des NeuFöG in Anspruch genommen werden.

Der Abschrift wurde eine Kopie eines auf die Inanspruchnahme der Grunderwerbsteuerbefreiung gerichteten amtlichen Vordruckes NeuFö 3 angeschlossen. Aus der Kopie ist zu schließen, dass das zu Grunde liegende Original mit 16. April 2007 vom neuen Betriebsinhaber unterfertigt und von der Wirtschaftskammer Burgenland mit Stempel und Unterschrift bestätigt wurde.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAG mit dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber dem Bw. gemäß § 7 Z 1 GrEStG Grunderwerbsteuer ausgehend von einer ermittelten Gegenleistung von € 40.322,00 mit € 806,44 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. unter Anschluss des Originals des NeuFö 3 vom 16. April 2007 ein, dass eine nachträgliche Vorlage des Original NeuFö 3 Formulars – falls dies im Sinne des Gesetzes überhaupt notwendig sei – durchaus zulässig sein müsse, zumal auch andere Steuerbegünstigungen in offener Rechtsmittelfrist nachträglich wirksam werden könnten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das FAG damit, dass die rechtzeitige Vorlage des vollständig ausgefüllten Original-Formulars unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung der Befreiung sei. Im gegenständlichen Fall sei das Original dem FAG erst mit der Berufung am 27. September 2007 vorgelegt worden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag erklärte der Bw. dass Herr A. seinen Gewerbebetrieb mit allen Aktiven und Passiven dem Bw. mit Übergabsvertrag vom 8. Juni 2007 übertragen und die Gebührenbefreiung nach § 5a NeuFöG in Anspruch genommen habe. Der Übergabsvertrag, die Bilanz und das bereits am 16. April 2007 ausgestellte NeuFö 3 Formular seien jeweils in Kopie dem Finanzamt fristgerecht angezeigt worden.

Das NeuFöG bzw. die Verordnung zu diesem Gesetz enthalte keine Bestimmung wonach das Original dieser Urkunde (NeuFö 3) dem Finanzamt vorzulegen sei.

Es sei schon darin ein Widerspruch zu erblicken, dass einem Gesetz, welches die Konjunktur beleben solle, eine Auslegung gegeben werde, die eine Realisierung der Absicht des Gesetzgebers erschwere. Zu dem sei auch § 85 Abs. 2 zu beachten, wonach bei Formgebrechen von Eingaben die Abgabenbehörde nicht zu einer Zurückweisung berechtigt sei. Sie habe vielmehr dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gelte. Werden die Mängel rechtzeitig behoben gelte die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Die Auslegung der bezüglichlichen Gesetzesbestimmungen durch die belangte Behörde sei auch insofern nicht nachvollziehbar als nunmehr Rechtsanwälte und Notare zum elektronischen Rechtsverkehr mit den Behörden, sohin auch mit dem Finanzamt verpflichtet seien.

Es sei ganz einfach unverständlich, dass alle Urkunden und Eingaben im elektronischen Wege zu übermitteln seien und lediglich das hier in Frage stehende Formular im Original per Post zu übermitteln sei.

Das NeuFöG enthalte keine Befristung, bis wann eine Vorlage zulässig sei.

Damit seien amtliche Vordrucke, die die im § 4 Abs. 1 Z 1 bis 3 NeuFöG geforderten Erklärungen enthielten, auch in einem Berufungsverfahren betreffend die nach der zitierten Gesetzesstelle anzuführenden Abgaben zu berücksichtigen, da § 280 BAO normiere, dass auf Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen sei. Die Vorlage des amtlichen Vordruckes, der die in § 4 Abs. 1 Z 1 bis 3 NeuFöG geforderten Erklärungen enthalte, stelle somit ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit dar, zumal sich diese als materiellrechtliche Voraussetzung für den Eintritt einer Abgabenbegünstigung auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hinsichtlich der Grunderwerbsteuer auswirke.

Im Hinblick auf die Rz 95 und 105 bis 108 der zwischenzeitig erlassenen Neugründungs-Förderungs-Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. Dezember 2008, wonach der amtliche Vordruck gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb der Anzeigefrist vorzulegen wäre und es sich bei den amtlichen Vordrucken nach dem NeuFöG um einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs. BAO zugängliche Anbringen handle, wurde dem FAG unter dem Hinweis, dass der UFS diese Rechtsanschauungen vorweg nicht teile, die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

In seiner Stellungnahme führte das FAG im Wesentlichen folgendes aus:

„.....

Der Anwendungsbereich des § 85 Abs. 2 BAO gilt nur für schriftliche Anbringen zur Geltendmachung von Rechten.

Auch die Richtlinien sehen nur für gewisse Formmängel ein Mängelbehebungsverfahren vor. Der Charakter von Anbringen als Abgabenerklärungen leitet sich teils aus der Bezeichnung in den gesetzlichen Anordnungen teils aus dem Inhalt und der Bedeutung der Anbringen ab (Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, Rz 2 des § 133).

*Da es im § 4 Abs. 1 NeuFöG heißt, „**auf dem amtlichen Vordruck** sind zu erklären“ ist dies die speziellere Norm zu „unter Verwendung amtlicher Vordrucke“. Diese gesetzliche Formulierung schließt die Verwendung von Ablichtungen als Erklärung aus (siehe Rz 8, § 133 BAO des obigen Kommentars).*

In den Richtlinien ist nur von Mängeln am amtlichen Vordruck die Rede (fehlende Unterschrift, Abgabenart nicht angekreuzt) und unter Rz 108 wird der Spezialfall angeführt, wo der amtliche Vordruck mit Originalunterschrift des Befreiungswerbers vorliegt aber kopierter Unterschrift und Stampiglie der Berufsvertretung und dass auch in diesem Fall ein Mängelbehebungsverfahren hinsichtlich der kopierten Unterschrift und Stampiglie durchzuführen ist“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld nach Abs. 2 leg.cit. mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Gemäß § 1 NeuFöG werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 NeuFöG bestimmte Abgaben und Gebühren nicht erhoben.

Nach § 4 Abs. 1 NeuFöG treten die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird.

Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten nach Abs. 4 leg.cit. 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.

Eine Betriebsübertragung gemäß § 5 a Abs. 1 NeuFöG liegt vor, wenn 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 (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und die innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird auf Grund des Abs. 2 Z 2 leg.cit. nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.

Auf Grund des Abs. 2 Z 1 leg.cit. sind die Bestimmungen des § 1 Z 1, 3 und 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 für Betriebsübertragungen sinngemäß anzuwenden.

Die Verordnung zum Neugründungsförderungsgesetz BGBl. II Nr. 483/2002 idF BGBl. II Nr. 593/2003 lautet auszugsweise wie folgt:

"....."

Erklärung der Übertragung

§ 4. (1) 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.

(2) Vor dem 1. September 2002 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG nachträglich (rückwirkend) ein. Die Abgaben und Gebühren sind in diesen Fällen bei nachträglicher Vorlage des amtlichen Vordrucks (NeuFö 4) zu erstatten (zurückzuzahlen).

(3) Von 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG wahlweise von vornherein (Abs. 1) oder nachträglich (Abs. 2) ein.

(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."

Das amtliche Formblatt NeuFö 3 sieht die Bestätigung durch die gesetzliche Berufsvertretung/Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vor.

Fest steht, dass mit der offen gelegten Urkunde vom 8. Juni 2007 die bereits erfolgte Übertragung der gegenständlichen Liegenschaften beurkundet wurde.

Es handelt sich hierbei um einen der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Rechtsvorgang, für welchen die Grunderwerbsteuerschuld auf Grund des § 8 GrEStG mit Abschluss des Vertrages, somit jedenfalls spätestens mit 8. Juni 2007 entstanden ist.

Die Ermittlung der Grunderwerbsteuer selbst ist unbestritten. Strittig ist lediglich ob eine Befreiung nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG zu tragen kommt.

Der auf Grund der Verordnung zum Neugründungsförderungsgesetz BGBl. II Nr. 483/2002 idF BGBl. II Nr. 593/2003 für die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG iV § 4 Abs. 1 NeuFöG erforderliche, mit 16. April 2007 datierte amtliche Vordruck NeuFö 3 wurde dem FAG jedoch erst im Zuge der Berufung vom 27. September 2007, also jedenfalls nach Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld, vorgelegt.

Selbst die vom Bw. ins Treffen geführte Kopie wurde erst am 3. Juli 2007, somit nach dem Entstehen der Steuerschuld vorgelegt.

Sind bestimmte Rechtsfolgen an die Vorlage einer Urkunde geknüpft, die eine Erklärung des Vorlegenden sowie eine Bestätigung eines Dritten zu beinhalten hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Vorlage einer (Tele-)Kopie dieser Urkunde zur Erwirkung dieser Rechtsfolgen ausreicht.

Die Wirkungen des NeuFöG können nur eintreten, wenn das vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllte Original des amtlichen Vordrucks zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld

dem Finanzamt vorgelegt wird (siehe UFS 29.2.2008, RV/0824-I/07; 22.4.2008, RV/0847-L/05; 4.7.2008, RV/1707-W/08).

Ein Bescheid kann nach § 295a BAO 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.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Formgebrechen von Eingaben wie auch dem Fehlen einer Unterschrift dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Formgebrechen sind solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen (vgl. VwGH 30.1.2003, 2000/15/0013; 28.6.2001, 2001/16/0178; Ritz, BAO-Kommentar³, § 85 Tz 11).

Nach § 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 Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird.

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 (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098).

Da die Vorlage des amtlichen Vordruckes bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung darstellt und es sich bei den Vorgaben nach § 4 NeuFöG nicht um bloße Formvorschriften für ein Anbringen handelt, besteht, wenn diese Vorgaben verfehlt werden, und die Befreiungswirkung nicht eintritt, auch kein Raum mehr für ein Mängelbehebungsverfahren zur nachträglichen Erfüllung dieser Vorgaben (siehe UFS 30.7.2009, RV/0451-W/08).

Der Vollständigkeit halber wird zu den zwischenzeitig vom Bundesministerium für Finanzen als Auslegungsbehelf erlassenen Neugründungs-Förderungs-Richtlinien bemerkt, dass es sich dabei mangels normativer Wirkung um keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle handelt.

Der Gesetzgeber hat die Befreiungen nach dem NeuFöG von Gebühren und Verkehrsteuern an die vor dem Entstehen des Abgabenanspruches erfolgte Vorlage der grundsätzlich unter Inanspruchnahme der Beratung der gesetzlichen Berufsvertretung bzw. der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und unter Verwendung der amtlichen Vordrucke erstellten Selbsterklärungen an die in Betracht kommenden Behörden geknüpft und einen rückwirkenden Wegfall der Befreiung nur für bestimmte Fälle normiert.

Die Inanspruchnahme der Begünstigungen nur im Vorhinein, also im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch Vorlage einer Selbsterklärung nach erfolgter Beratung ist mit der einfachen Handhabung der Inanspruchnahme der Förderungen begründet.

Die Auswahl des zutreffenden Formblattes und die befreiungsbegründende Vorlage des vollständig und richtig erstellten Formblattes, erforderlichenfalls unter Beratung durch die gesetzlichen Berufsvertretungen bzw. der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, sind dem (neuen) Betriebsinhaber vom Gesetzgeber auferlegt (siehe UFS 23.6.09, RV/1359-W/05).

Im gegebenen Fall wurde weder die Urkunde über den Erwerbsvorgang, noch das amtliche Formblatt NeuFö 3 elektronisch zur Verfügung gestellt, sodass auch die diesbezüglichen Einwände des Bw. ins Leere gehen.

Die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a Abs.2 Z 2 NeuFöG liegen mangels vor dem Entstehen der Steuerschuld erfolgter Vorlage, der unter Verwendung des amtlichen Vordrucks NeuFö 3 erfolgten Selbsterklärung samt Bestätigung der gesetzlichen Berufsvertretung im Original, nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Juli 2009