

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Dr. Josef Altenburger, Karl-Morre-Gasse 12, 8430 Leibnitz, über die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Juni 2014, ErfNr 123, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit einem als Schenkungsvertrag titulierten Notariatsakt übergab Herr X am 21. März 2014 die Liegenschaft EZ XY mit dem darauf befindlichen Einzelunternehmen (Tischlerei) an seine Tochter, die Beschwerdeführerin (Bf.). Unter Punkt "Erstens" wurde ua. vereinbart: "Im Lastenblatt dieser Liegenschaft sind Höchstbetragspfandrechte zugunsten der Raiffeisenbank Y einverleibt. Hierbei handelt es sich um die Besicherung der Verbindlichkeiten, welche betriebszugehörig sind und für welche die Geschenknehmerin bereits persönlich haftet, weshalb durch das nachstehende Rechtsgeschäft keine Schuldübernahme vereinbart wird. Die vorbezeichnete Liegenschaft samt dem darauf stehenden Gebäude und dem auf dieser Liegenschaft betriebenen Einzelunternehmen in der Betriebsart einer Tischlerei, mit allen Aktiven und Passiven auf der Grundlage der Schlussrechnung zum 31.01.2014 bilden das Schenkungsobjekt."

Im Vertragstext wurde auch die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG geltend gemacht. Am 21. März 2014 ist die Anzeige des Erwerbsvorganges erfolgt und ist dem Finanzamt in weiterer Folge am 8. April 2014 auch eine originale NeuFöG-Erklärung übermittelt worden, wonach die Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung vorlägen und eine Abgabenbefreiung beantragt wurde. Als Kalendermonat der Betriebsübertragung wurde April 2014 angegeben. Das Formular wurde von der Bf. am 11. Februar 2014 unterschrieben, eine Bestätigung über die Beratung durch die gesetzliche Berufsvertretung fehlte.

Mit einem Ergänzungsersuchen vom 5. Mai 2014 ersuchte das Finanzamt um ein ordnungsgemäß ausgefülltes NeuFö-Formular und um die Teilwertbilanz. Mit Schreiben

vom 11. Juni 2014 wurde ein NeuFö2-PDF Formular vorgelegt, das als Kalendermonat der Betriebsübertragung den Februar 2014 angibt und von der Bf. und der Wirtschaftskammer S-G, am 28. Mai 2014 unterschrieben worden ist. Die ebenfalls vorgelegte Teilwertebilanz wies ein bewegliches, betriebliches Vermögen von 188.818,24 € auf und betriebliche Passiven von 392.655,12 €. Das Finanzamt ermittelte mittels Proportionsrechnung eine Gegenleistung von 185.453,70 €, die anteilmäßig auf die Liegenschaft entfiel und setzte mit Bescheid vom 18. Juni 2014 Grunderwerbsteuer in Höhe von 2% di 3.709,07 € fest. Hinsichtlich der Begünstigung nach dem NeuFöG wurde die Ablehnung der Befreiung damit begründet, dass die Vorlage des amtlichen Vordrucks materielle Voraussetzung für die Gewährung der Befreiung sei und das Formular spätestens am letzten Tag der Anzeigefrist bei der Behörde vorliegen müsse.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass dem Vertragserichter bereits anlässlich der Vertragsbesprechung eine NeuFöG-Erklärung vorgelegt worden sei und die Voraussetzungen für die Begünstigung vorgelegen seien. Angefügt wurde ein NeuFö2-PDF Formular, das von der Bf. und der Wirtschaftskammer S-L, am 29. Jänner 2014 unterfertigt wurde und die Erklärung über eine Neugründung im Monat Februar 2014 enthält.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2014 entschied das Finanzamt abschlägig über die Beschwerde und führte als Begründung im Wesentlichen aus, dass ein vollständiges und ordnungsgemäß ausgefülltes Formular dem Finanzamt nicht rechtzeitig übermittelt worden ist. Eine Vorlage beim Vertragserichter reiche nicht aus. Das Gesetz gehe von einer Vorwegfreistellung der Abgabe aus und könne eine spätere Vorlage den Befreiungstatbestand nicht mehr erfüllen.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt. Einerseits wandte sich die Bf. gegen die Einbeziehung der in der Teilwertebilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten als Gegenleistung und führte aus, dass keine Schuldübernahme vorliege, da die Bf. bereits zu diesen Verbindlichkeiten persönlich hafte, weshalb die Grunderwerbsteuer nur vom 3-fachen Einheitswert zu berechnen gewesen wäre. Andererseits wurde auf die drei ausgestellten NeuFöG-Formulare verwiesen und vorgebracht, dass unabhängig vom Ausstellungsdatum die materiellen Voraussetzungen für die Erlangung der Begünstigungen vorgelegen seien und im § 4 davon ausgegangen werde, dass selbst bei nachträglicher Vorlage der entsprechenden Formulare bereits eingehobene Abgaben und Gebühren zu erstatten seien.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde ua unter Hinweis auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes festgestellt, dass im Falle, dass auf der Schenkungsliegenschaft Hypotheken in einer bestimmten Höhe aushalten und keine Vereinbarung über die Übernahme von Schulden getroffen wurde, davon auszugehen sei, dass der Geschenkgeber nicht die Liegenschaft schenke, die Hypothekarschuld aber in seiner Zahlungspflicht belassen wolle. Es sei daher anzunehmen, dass die Schuld vom Geschenknehmer übernommen werde und eine sonstige Leistung vorliege. Da die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen sei, käme auch eine Befreiung nach § 3 Abs.

1 Z 2 GrEStG nicht in Betracht. Die Befreiung iSd § 5a NeuFöG verlange die Vorlage eines vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllten amtlichen Vordruckes bei der Behörde. Es handle sich dabei um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung und müsse dies zum Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung vorliegen.

In weiterer Folge wurden noch vom Finanzamt drei Kreditverträge in Kopie an das BFG übermittelt, wonach in einem Nachsatz vom 2. Jänner 2014 jeweils zwischen dem Übergeber und der Bf. vereinbart wurde, dass die Bf. als zusätzliche Kreditnehmerin in das Kreditverhältnis eintritt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob 1.) die Grunderwerbsteuer vom 3-fachen Einheitswert zu bemessen ist und ob 2.) eine Befreiung nach § 5a NeuFöG in Betracht zu kommen hat.

ad 1.)

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein Betriebsgrundstück, das zum 1. Jänner 2013 vom Lagefinanzamt mit einem Einheitswert von 33.800 € bewertet worden ist.

§ 4 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 135/2009 (d.i. die bis zum 31. Mai 2014 anzuwendende Fassung) lautet auszugsweise:

"(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. (2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, 1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, 2. ..."

Als Wert des Grundstückes ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Es besteht somit der Besteuerungsgrundsatz, dass die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist und nur in taxativ aufgezählten Fällen die Berechnung der Steuer vom Einheitswert erfolgen soll.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des § 4 und § 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 Rz 4). Was Gegenleistung ist, wird im § 5 nicht erschöpfend aufgezählt und ist der Begriff im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. So ist darunter jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist (vgl. VwGH 26.4.2001, 98/16/0265; VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; VwGH 24.11.2011, 2010/16/0246; VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159).

Ob eine Gegenleistung nicht vorhanden ist oder nicht ermittelt werden kann, ist eine Frage des Sachverhaltes. Nach der Vereinbarung vom 21. März 2014 wurde die Liegenschaft mitsamt dem Gebäude und einem Einzelunternehmen an die Bf. übergeben. Wird ein

ganzes Unternehmen mit allen Aktiven, zu denen auch Grundstücke gehören, und allen Passiven - gegen oder ohne eine weitere Gegenleistung übernommen, so besteht die Gegenleistung aus den Passiven und einer etwaigen weiteren Gegenleistung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 Rz 75). Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass in der vereinbarten Übernahme der Passiven (Punkt Erstens des Vertrages) eine Schuldübernahme zu sehen ist, die - soweit sie auf die Liegenschaft proportional entfällt - als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes anzusehen ist. Dem Umstand, dass im zu beurteilenden Vertragstext nicht die Worte "klag- und schadlos" verwendet werden, kommt dabei keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 12.5.1978, 1250/77; VwGH 24.5.1991, 90/16/0069).

Die Passiven in Höhe von gesamt 392.655,12 € setzen sich zusammen aus Verbindlichkeiten

- bei Banken in Höhe von 345.672,80 €,
- aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 4.677,02 € und
- aus sonstigen Verbindlichkeiten in Höhe von 42.305,030 €.

Nach den vorliegenden Kreditverträgen bei der Raiffeisenbank Y (KNr. 1, KNr. 2, KNr. 3 mit einem gesamt aushaltenden Betrag von 148.367,40 €) hat die Bf. jeweils am 2. Jänner 2014 einen Nachtrag unterzeichnet, wonach sie in das jeweilige Kreditverhältnis als zusätzliche Kreditnehmerin eintritt. Dies bedeutet, dass sie als neu hinzutretende Schuldnerin neben dem bisherigen Schuldner als Gesamtschuldnerin haftet; dh. es liegt ein Schuldbeitritt, eine kumulative Schuldübernahme vor. Der Vertragsbeitritt führt dazu, dass die Neupartei die Altpartei nicht ersetzt, sondern neben sie mit grundsätzlich gleichen Rechten und Pflichten tritt. Der Gläubiger hat es allerdings weiterhin in der Hand, von welchem der beiden Schuldner er Erfüllung verlangt (§ 891 ABGB). Die drei Kreditverträge beinhalten betriebliche Schulden, die auch grundbürgerlich durch Höchstbetragshypotheken sichergestellt sind. Wenn sich die Bf. im Schenkungsvertrag verpflichtet, alle betrieblichen Passiven zu übernehmen, so befreit sie den übergebenden Vater im Innenverhältnis auch von der wirtschaftlichen Belastung mit diesen Kreditverbindlichkeiten, für die er noch immer Schuldner geblieben ist und ist diese beurkundete Schuldübernahme als Gegenleistung anzusehen (vgl. UFS 27.12.2011, RV/1159-L/09). Im Falle einer Schuldübernahme liegt keine unentgeltliche Unternehmensübertragung iSd GrEStG vor, weshalb der Tatbestand der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht erfüllt ist (vgl. VwGH 11.9.2014, 2012/16/0108).

Die übernommenen Verbindlichkeiten stellen daher - proportional - auch eine Gegenleistung für den Erwerb des Betriebsgrundstückes dar, die vom Finanzamt zu Recht nach einer Verhältnisrechnung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 herangezogen wurde.

ad 2.)

Das Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) fördert Neugründungen und Betriebsübertragungen durch Steuerbefreiungen bei verschiedenen Abgaben. Bei der gegenständlich in Betracht kommenden Betriebsübertragung verlangt das Gesetz ua. die sinngemäße Anwendung von § 4 NeuFöG (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG), wonach die Abgaben nicht erhoben werden, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung nach § 5a Abs. 1 NeuFöG erklärt und der Kalendermonat der Betriebsübertragung bekannt gegeben wird. Das Gesetz verlangt ausdrücklich die Vorlage bei der jeweiligen Behörde, eine Vorlage beim Vertragserrichter ist nicht ausreichend.

Nach § 4 Abs. 3 NeuFöG muss auf dem amtlichen Vordruck bestätigt sein, dass die Erklärung der Betriebsübergabe unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. (Seit 2013 wurde zur Inanspruchnahme dieser Begünstigungsbestimmung das amtliche Formular NeuFö2 aufgelegt.) Eine ordnungsgemäß und iSd § 4 leg. cit. vollständig ausgefüllte Erklärung ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung (vgl. VwGH 26. April 2001, 2000/16/0314; VwGH 18.9.2007, 2007/16/0095).

Damit scheiden bereits die erste Erklärung vom 11. Februar 2014, eingebracht beim Finanzamt am 8. April 2014, und die dritte Erklärung vom 29. Jänner 2014, eingebracht beim Finanzamt mit der Beschwerde vom 4. Juli 2014, - abgesehen von der Frage der Rechtzeitigkeit der Vorlage im Beschwerdeverfahren (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098) - als notwendige Anspruchsvoraussetzung aus. Die erste Erklärung weist keinen Bestätigungsvermerk über eine erfolgte Beratung durch die Berufsvertretung auf, die als dritte vorgelegte Erklärung bestätigt das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Neugründung.

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und des Bundesministers für Justiz zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz NEUFÖG), BGBI. II Nr. 483/2002 idF II Nr. 287/2008 besagt: "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." (§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG beinhaltet den betriebsbezogenen Grunderwerbsteuerfreibetrag von 75.000 €.)

Abs. 2 des § 4 der Verordnung besagt: "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 Vordruckes (NeuFöG) zu erstatten (zurückzuzahlen)."

Nach § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung

anzuzeigen. Abgabenerklärungen stellen Anbringen iSd § 85 BAO dar, über die die Abgabenbehörde ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden hat. Da das NeuFöG eine Vorwegfreistellung von bestimmten Abgaben bewirken will, ist der Zeitpunkt entscheidend, an dem die jeweilige Behörde in Anspruch genommen wird. In Anspruch genommen wird eine Behörde durch ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen, wie durch Anträge oder Erklärungen. Mit Einreichung der Grunderwerbsteuer-Abgabenerklärung, spätestens also am 15. des auf die Entstehung der Steuerschuld zweitfolgenden Monats, ist auch der amtliche Vordruck im Original der jeweiligen Behörde vorzulegen.

Bei der Vorlage des ausgefüllten amtlichen Vordrucks bei der Behörde handelt es sich also um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung. Dieses muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Befreiung zum Zeitpunkt der - rechtzeitigen - Antragstellung vorliegen. Eine spätere Vorlage kann den Befreiungstatbestand nicht mehr erfüllen, weil dieser eben die rechtzeitige Vorlage verlangt. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, GrESt-Befreiungen 16d zitiert VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098)

Der gegenständliche Vertrag wurde am 21. März 2014 unterfertigt und entstand die Steuerschuld nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 mit diesem Tag. Der Erwerbsvorgang war daher bis zum 16. Mai 2014 beim Finanzamt anzuzeigen (§ 10 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 108 Abs. 3 BAO). Tatsächlich wurde der Erwerbsvorgang am 21. März 2014 zunächst ohne Vorlage eines NeuFöG-Formulares dem Finanzamt angezeigt. Das zweite mit Schreiben vom 11. Juni 2016 vorgelegte NeuFöG-Formular erweist sich zwar als vollständig, die erforderliche Beratung durch die Berufsvertretung wurde aber erst am 28. Mai 2014 durchgeführt, was bedeutet, dass nicht nur das Formular außerhalb der Abgabenerklärungsfrist der Behörde vorgelegt wurde, sondern dass diese Voraussetzung für die Steuerbefreiung zum Zeitpunkt des Endes der Erklärungsfrist noch gar nicht bestanden hat.

Das Finanzamt ging daher zu Recht davon aus, dass ein vollständig ausgefülltes amtliches NeuFöG-Formular verspätet bei der Behörde vorgelegt wurde und war die begehrte Grunderwerbsteuerbefreiung zu versagen. Eine Nachrechnung einer ordnungsgemäß und vollständigen NeuFöG-Erklärung im Berufungs(Beschwerde-)verfahren kann den Mangel einer nicht rechtzeitigen Vorlage nicht mehr sanieren (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098). Eine spätere Schaffung der Voraussetzungen ist nur in den Fällen des § 4 Abs. 2 und 3 der oben zitierten Verordnung zulässig, die im gegenständlichen Fall nicht zutreffen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage der Rechtzeitigkeit der Vorlage des NeuFöG-Formulares gibt es zahlreiche UFS und BFG Entscheidungen (zB BFG 13.8.2014, RV/3100277/2014; UFS 2.5.2013, RV/0592-L/12; UFS 20.3.2013, RV/0347-L/12; UFS 15.2.2013, RV/1878-W/09; 4.1.2012, RV/0108-F/11) und die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision nicht zugelassen wurde. Ob eine Schuldübernahme vorliegt, war als Sachverhaltsfrage in freier Beweiswürdigung einer Beurteilung zu unterziehen, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung der Entscheidung zu Grunde liegt.

In Anbetracht der Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Dezember 2016