

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Eckert Fries Carter Rechtsanwälte GmbH, Erzherzog Rainer-Ring 23, 2500 Baden, über die Beschwerde vom 24. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. Dezember 2018 betreffend Verspätungszuschlag / Sonstige 2018 Steuernummer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren vor der belangten Behörde:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) hat als „Bauberechtigte“ einen Baurechtsvertrag mit vier Anteilseigentümern, den sogenannten „Baurechtsbestellern“ abgeschlossen. Unterfertigt wurde der Vertrag von drei Baurechtsbestellern an unterschiedlichen Daten im Dezember 2017. Der vierte bevollmächtigte am 6.2.2018 seinen Rechtsanwalt, für ihn den gegenständlichen Baurechtsvertrag zu unterfertigen, was dieser erst am 19.4. 2018 getan hat.

Der **Baurechtsvertrag lautet** auszugsweise folgendermaßen:

„...“

I.2.1. Die Baurechtsbesteller bestellen hiermit zugunsten der Bauberechtigten zum Zwecke der Bebauung an dem GSt.Nr. ... („Vertragsgegenstand“) nach Maßgabe dieses Vertrages ein Baurecht gemäß dem Baurechtsgesetz vom 26.04.1912, BGBl Nr. 86/1912 in der Fassung BGBl Nr. 258/1990 (BauRG), zuletzt geändert durch BGBl Nr. 30/2012.

I.2.2. Das Baurecht erstreckt sich auf das gesamte GSt.Nr. ... wie es im Plan Beilage ./A dargestellt ist.

...

I.3.

Die Baurechtsbesteller haben einen Architektenwettbewerb durchgeführt. Das Siegerprojekt stammt vom Architekturbüro ... (Projekt 5 gem. Sitzung vom 5.5.2014). Gemäß der ergänzenden Ausarbeitung (Adaptierung) vom 17.7.2017 (Beilage ./B) ist von einer vermietbaren Fläche (Nettonutzfläche) von 5.780 m², davon 4.795 m² frei finanziert auszugehen. Bei der Nettonutzfläche sind nur die tatsächlich vermietbaren, innenliegenden Räume zu erfassen, insbesondere nicht Balkone, Loggien und Terrassen. Weiters wird auf den Erläuterungsbericht samt schriftlichen Projektdetails zum „Wettbewerb ...“ und die Flächenaufstellung vom 17.7.2017 verwiesen, die diesem Vertrag als Beilagen ./C und ./D angefügt sind.

...

II.3.

Dieser Vertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass das Baurechtsobjekt eine vermietbare Fläche (Nettonutzfläche) von zumindest 4.500 m² erfüllt. Die Bauberechtigte ist verpflichtet, bis längstens 1.7.2018 gegenüber den Baurechtsbestellern zu erklären, ob das Baurechtsobjekt die im vorangehenden Satz genannten Kriterien erfüllt. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn eine entsprechende rechtskräftige Baubewilligung bereits vorliegt oder ihre Erteilung absehbar ist. Die Beurteilung, ob die Kriterien erfüllt sind, obliegt der Bauberechtigten unter Beachtung der in diesem Vertrag getroffenen Vereinbarungen und der Grundsätze von Treu und Glauben. Den Vertragsparteien ist die Rechtsprechung bekannt, wonach bei einem bedingten Vertrag jede Beeinflussung des Ablaufes der Ereignisse wider Treu und Glauben unzulässig ist und eine Partei auf die Bedingung nicht in einer Weise einwirken darf, die die andere Partei nach Sinn und Zweck des Vertrages redlicher Weise nicht erwarten konnte. Vereitelt eine Vertragspartei den Bedingungseintritt wider Treu und Glauben, so kann es nach der Rechtsprechung zu einer Fiktion des Bedingungseintrittes kommen.

Sollte diese aufschiebende Bedingung nicht längstens bis zum 1.7.2018 erfüllt werden, weil die Bauberechtigte die angeführte Erklärung nicht abgibt, so ist dieser Vertrag nicht in Rechtswirksamkeit getreten. Den Vertragsparteien stehen diesfalls keine gegenseitigen Ansprüche zu, es sei denn, es sind die Tatbestandsmerkmale des Schadenersatzes erfüllt.

...

IV. 1.

Die Bauberechtigte ist berechtigt, auf der im Punkt I. bezeichneten Baurechtsliegenschaft, nach Maßgabe dieses Vertrages und der **baubehördlich genehmigten Pläne** in einem für die Bauberechtigte genehmen Zeitpunkt Bauwerke gemäß dem Entwurf des in Punkt 1.3. näher definierten Siegerprojekts des Architektenwettbewerbs „...“ zu errichten, um- und auszubauen, abzureißen und neu zu errichten.

...

IV. 10.

Der Besitzübergang des Baurechtsgegenstandes erfolgt am 1.7.2018. Voraussetzung für den Besitzübergang ist die tatsächliche Übergabe und Übernahme des gesamten Baurechtsgegenstandes, wobei hierüber ein Übergabeprotokoll zu verfassen und zu unterfertigen ist. Dabei muss bei der Übergabe insbesondere die Tankstelle der OMV AG zur Gänze entfernt und deren Betriebsanlage aufgelassen sein. Die Grundstücke sind in einem solchen Zustand tatsächlich zu übergeben, dass der Baubeginn möglich ist. Ab der tatsächlichen Übergabe hat die Bauberechtigte auch alle mit dem Baurecht verbundenen Pflichten und Lasten zu tragen.

...“

Am 17.8.2018 erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer.

Am **5.12.2018** ergingen die vier **Grunderwerbsteuerbescheide**.

Am **19.12.2018** erließ die **belangte Behörde**, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel **vier Bescheide mit Verspätungszuschlägen** von insgesamt 3.990 €. Begründet wurden diese damit, dass es sich dabei um eine Ermessensentscheidung der Behörde handle und die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen seien. Unter Berücksichtigung des Ausmaßes der Fristüberschreitung, der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteiles und des Grades des Verschuldens, erscheine die Festsetzung des Verspätungszuschlages in oben angeführter Höhe von 5 % als angemessen.

Dabei sei das Verschulden eines berufsmäßigen Parteienvertreters einem Verschulden der von ihm vertretenen Partei gleichzustellen.

Mit Selbstberechnung vom 17.8.2018 sei der gegenständliche Baurechtsvertrag vom 6.2.2018 selbst berechnet worden. In den Daten zur Selbstberechnung sei das Entstehen der Steuerschuld mit 1.7.2018 angegeben worden, ein geeigneter Nachweis, wann genau die Steuerschuld entstanden sei, hätte nicht erbracht werden können. Die Selbstberechnung/Abgabe der Abgabenerklärung hätte somit bis zum 15.4.2018 erfolgen müssen.

Am 24.1.2019 erhob die Bf vier Beschwerden dagegen.

Die Bescheide wurden zur Gänze angefochten. Geltend gemacht wurde Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtige rechtliche Beurteilung (sekundärer Verfahrensmangel).

Die Voraussetzungen für die Verspätungszuschläge wurden bestritten, der in Kopie übermittelte Baurechtsvertrag wäre gemäß II. 3. unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden. Diese Bedingung hätte gelautet, dass die Bf als Bauberechtigte bis längstens 1.7.2018 erkläre, ob das Baurecht die in der Vertragsbestimmung genannten Kriterien erfülle. Die Bf hätte diese Erklärung am 28.6.2018 abgegeben.

Beantragt wurde die ersatzlose Behebung der Verspätungszuschlagsbescheide sowie die Aussetzung der Einhebung.

In der Anlage zu den Beschwerden wurde die Erklärung übermittelt, die die Bf in Erfüllung der im Baurechtsvertrag unter Punkt II.3 genannten aufschiebenden Bedingung abgegeben hätte. Sie lautet:

„Die Bf erklärt gemäß Punkt II.3. des Baurechtsvertrages vom 19.4.2018, dass das Baurechtsobjekt ob dem Grundstück ... die in der Vertragsbestimmung genannten Kriterien erfüllt, d.h., dass das Baurechtsobjekt eine vermietbare Fläche (Nettonutzfläche) von zumindest 4.500 m² erreicht.

Wien, am 28.6.2018“

Am 29.8.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab und begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen folgendermaßen:

Für Erwerbsvorgänge iS des Grunderwerbsteuergesetzes entstehe die Steuerschuld mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, d.h. mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erwirbt. Nicht erst das Erfüllungsgeschäft verwirkliche den steuerpflichtigen Tatbestand, sondern bereits das Verpflichtungsgeschäft.

Eine aufschiebende Bedingung bringe das bedingte Recht durch ihren Eintritt zum Entstehen, die auflösende ließe es verloren gehen bzw. wegfallen.

Aus der Sicht des GrESt-Gesetzes sei nur die aufschiebende Bedingung maßgebend. Auch wenn im Kaufvertrag unter Pkt. II.3. von einer aufschiebenden Bedingung die Rede sei, stelle diese Bedingung keine aufschiebende dar. Da im Kaufvertrag alle, für das Entstehen der Steuerschuld (eben das Verpflichtungsgeschäft) relevanten Vereinbarungen getroffen worden seien, entstand die Steuerschuld mit Unterschrift der Vertragsparteien, dem 6.2.2018. Die Selbstberechnung vom 17.8.2018 sei daher zu spät erfolgt und die Vorschreibung des Verspätungszuschlages zu recht.

Die Ermessensentscheidung betreffend der Höhe des Verspätungszuschlages sei dem Bescheid vom 19.12.2018 zu entnehmen.

Dagegen erhob die **Bf Vorlageantrag am 6.9.2019** und begründete unter Verweis auf ihre Bescheidbeschwerden primär dahingehend, dass gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung entstehe, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig sei. Diese Bestimmung sei im gegenständlichen Fall einschlägig.

Gemäß Punkt II.3. des Baurechtsvertrages stünde der Kauvertrag unter der aufschiebenden Bedingung, dass das Baurechtsobjekt eine vermietbare Fläche von (Nettonutzfläche) von zumindest 4.500 m² erreicht. Die Beurteilung, ob diese Kriterien erfüllt sind, obläge der Bf, die gemäß Baurechtsvertrag bis spätestens 1.7.2018 erklären hätte müssen, ob die Bedingung eingetreten sei. Danach hieße es wörtlich wie folgt: *„Sollte diese aufschiebende Bedingung nicht längstens bis 1. Juli 2018 erfüllt werden, weil die Bauberechtigte die angeführte Erklärung nicht abgibt, so ist dieser Vertrag nicht in Rechtswirksamkeit getreten“*. Die besagte Erklärung hätte die Bf am 28.6.2018 abgegeben.

Die aufschiebende Bedingung sei sohin am 28. Juni 2018 eingetreten. Die Selbstberechnung wäre daher entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes rechtzeitig erfolgt.

Die Vertragsbedingung, wonach das Grundstück gewisse Eigenschaften besitzen müsse, die es bei Vertragsabschluss noch nicht besessen hätte, würde nach Pinetz, Schragl, Siller, Stefaner GrEStG § 8 Rz 20 eine solche aufschiebende Bedingung darstellen.

Im gegenständlichen Fall hätte die Bf die gegenständliche Erklärung bereits am 28.6.2018 abgegeben. Richtiger Weise hätte sie jedoch erst am 13. Juli 2018 davon Kenntnis erlangt, dass der Gemeinderat den Flächenwidmungs- und Bebauungsplan beschlossen habe. Damit wären aus Sicht der Bf sämtliche aufschiebende Bedingungen des gegenständlichen Baurechtsvertrages eingetreten. Dessen ungeachtet hätte sie die vorgenannte Erklärung bereits zwei Wochen früher abgegeben, sodass die aufschiebende Bedingung eintreten hätte können.

Zum Beweis dafür wurde ua das Protokoll des Gemeinderats vom 13.7.2018 vorgelegt.

Die Selbstberechnung sei sohin jedenfalls rechtzeitig erfolgt. Die Bf wiederholte ihren Antrag, die vier Bescheide über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ersatzlos zu beheben.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am **27.5.2020** wurde der gegenständliche Fall dem Bundesfinanzgericht **vorgelegt**. In seinem Vorlagebericht stellte die belangte Behörde den Sachverhalt dar und nahm folgendermaßen dazu Stellung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF. unterliege der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 13 Abs. 1 GrEStG hätten Parteienvertreter für Erwerbsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Erwerbsvorgänge beim Finanzamt vorzulegen.

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, könne die Abgabenbehörde nach § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, trete an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.

Als Voraussetzung sei zu beurteilen, ob die Verspätung entschuldbar ist oder nicht (vgl. VwGH 22.5.2002, 2002/15/0041).

Da im gegenständlichen Beschwerdefall keine aufschiebende Bedingung vorläge, sei die Steuerschuld mit Unterfertigung des Vertrages durch die Vertragsparteien entstanden. Die Selbstberechnung sei deshalb zu spät erfolgt.

Die belangte Behörde beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf hat als „Bauberechtigte“ einen Baurechtsvertrag mit vier Anteilseigentümern, den sogenannten „Baurechtsbestellern“ abgeschlossen. Unterfertigt wurde der Vertrag von drei

Baurechtsbestellern an unterschiedlichen Daten im Dezember 2017. Der vierte bevollmächtigte am 6.2.2018 seinen Rechtsanwalt, für ihn den gegenständlichen Baurechtsvertrag zu unterfertigen, was dieser erst am 19.4.2018 getan hat. Der Baurechtsvertrag enthält unter anderem einen Punkt II.3, der eine aufschiebende Bedingung formuliert, dass der Vertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wird, dass das Baurechtsobjekt eine vermietbare Fläche (Nettonutzfläche von zumindest 4.500 m²

Erreicht. Die Bauberechtigte ist verpflichtet, bis längstens 1.7.2018 gegenüber den Baurechtsbestellern zu erklären, ob das Baurechtsobjekt die im vorangehenden Satz genannten Kriterien erfüllt. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn eine entsprechende rechtskräftige Baubewilligung bereits vorliegt oder ihre Erteilung absehbar ist. Bei Nichterfüllung der aufschiebenden Bedingung wird der Vertrag nicht rechtswirksam (siehe ausführlich Verfahrensgang).

Am 17.8.2018 erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer.

Am 5.12.2018 ergingen die vier Grunderwerbsteuerbescheide.

Am 19.12.2018 erließ die belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vier Bescheide mit Verspätungszuschlägen von insgesamt 3.990 €, die wegen verspäteter Selbstberechnung unter Berücksichtigung der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen sowie des Ausmaßes der Fristüberschreitung, der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteiles und des Grades des Verschuldens, mit 5 % in Ausübung des Ermessens als angemessen von der belangten Behörde festgesetzt wurden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des elektronisch vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde und die darin befindlichen Bescheide bzw. Beweismittel insb. der gegenständlichen Gemeinde der Bf als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Bescheidbeschwerden, die Beschwerdevereinscheidungen sowie die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 135 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2018

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

§ 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

- 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,*
- 2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,*
- 3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,*
- 4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,*
- 5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.*

§ 8 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018

(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

...

§ 10 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018

Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, sind bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen; die Abgabenerklärung hat die Sozialversicherungsnummer oder Steuernummer der am Erwerbsvorgang Beteiligten zu enthalten. Hierzu sind die in § 9 genannten Personen sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Sind Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen; in den Fällen des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ist keine Abgabenerklärung vorzulegen. Ist über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschluss, usw.) ausgefertigt worden, so ist sie unter Angabe des im automationsunterstützten Verfahren vergebenen Ordnungsbegriffes (Erfassungsnummer) dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln. Diese Verpflichtungen entfallen insgesamt bei Erwerbsvorgängen, für die gemäß § 11 eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt.

§ 11 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018

Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) sind nach Maßgabe der §§ 12, 13 und 15 befugt, die Steuer für Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10) erfolgt. Die Anwendung des § 17 ist von der Selbstberechnung ausgenommen.

§ 13 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018

Parteienvertreter haben für Erwerbsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Erwerbsvorgänge beim Finanzamt vorzulegen; die Anmeldung hat die Sozialversicherungsnummer oder Steuernummer der am Erwerbsvorgang Beteiligten zu enthalten. Die Selbstberechnung und Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist über einen der in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Erwerbsvorgänge eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Selbstberechnung und Anmeldung durch Verordnung näher zu regeln, soweit sich die Regelungen auf die gerichtlichen Eintragungsgebühren und die elektronische Übermittlung der Daten an die Justiz beziehen, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz. Aus der Anmeldung muss sich ergeben, für welchen Steuerschuldner in welchem Ausmaß die Steuer und – nach Maßgabe der Bestimmungen im GGG – die Eintragungsgebühren nach dem GGG selbst berechnet und

entrichtet wurden. Im Zweifel ist bei den betreffenden Steuerschuldnern eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit (Angemessenheit) und Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgabe) unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und zu begründen. Voraussetzung ist, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist, dh. ihn an der Verspätung ein Verschulden trifft, wobei bereits eine leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt. Die Verspätung wäre nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (siehe *Ritz*, BAO⁶ zu § 135 Rz 10 mit Judikaturverweisen).

Demzufolge sind die Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschöges zu prüfen:

Der gegenständliche Baurechtsvertrag wurde zwischen vier Personen, den sogenannten „Baurechtsbestellern“ und der Bf als „Bauberechtigte“ abgeschlossen. Unterfertigt wurde der Vertrag von drei Baurechtsbestellern an unterschiedlichen Daten im Dezember 2017. Der vierte bevollmächtigte am 6.2.2018 seinen Rechtsanwalt, für ihn den gegenständlichen Baurechtsvertrag zu unterfertigen, was dieser erst am 19.4. 2018 getan hat.

Die belangte Behörde ging vom 6.2.2018 als Vertragsdatum aus. Die Bf hingegen nennt in ihrer Erklärung vom 28.6.2018 den Baurechtsvertrag „*vom 19.4.2018*“ und ging daher offensichtlich davon aus, dass der Vertrag mit 19.4.2018 zu Stande gekommen ist. Auch die belangte Behörde schreibt in ihrem Vorlagebericht, dass der Vertrag am 19.4.2018 abgeschlossen wurde. Beide Daten können von Relevanz sein.

Bei der Grunderwerbsteuer entsteht die Steuerschuld grundsätzlich mit dem Datum der Willenseinigung über Baurechtsbegründung und Preis. Dass sich in der Praxis das Datum der Unterschrift unter dem Grundstückskaufvertrag eingebürgert hat, ist schon auf Grund der Beweisbarkeit sinnvoll, weil es am leichtesten nachvollziehbar ist, ergibt sich aber nicht direkt aus dem GrEStG. Die Fristen für die Abgabenerklärung/Selbstberechnung beginnen mit dem Entstehen der Steuerschuld, dem Datum der Willenserklärung. Die belangte Behörde geht im gegenständlichen Fall von 6.2.2018 aus, da weder aus dem Vertrag etwas anderes abzuleiten ist und auch die Bf keinen Widerspruch gegen dieses Datum, das die belangte Behörde in ihren Bescheiden angeführt hat, erhoben hat. Von Relevanz ist das Datum im gegenständlichen Fall, wenn die Frage der Bedingung verneint wird.

Dieser Frage ist im gegenständlichen Fall besonderes Augenmerk zu widmen, insbesondere auch welchen Stellenwert die „Erklärung“, die die Bf gemäß Punkt II.3. des Baurechtsvertrages bis spätestens 1.7.2018 abzugeben verpflichtet war, hat und ob diese die Erfüllung einer – wie im Baurechtsvertrag bezeichnet – „aufschiebenden Bedingung“ darstellt.

Vorweg ist festzuhalten, dass Gegenstand der Grunderwerbsteuer das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst das Erfüllungsgeschäft ist (*Arnold/Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1 Tz 113 ff und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 125 zu § 1 GrEStG). Deshalb sind auch Bedingungen in Anknüpfung auf das Verpflichtungsgeschäft nur relevant, wenn sie sich auf das Verpflichtungsgeschäft beziehen und nicht auf das Erfüllungsgeschäft (wie zB vollständige Bezahlung des Kaufpreises etc.).

Grundsätzlich ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Steuerschuld entstanden, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach *Fellner* kann die Abrede, dass das streitgegenständliche Objekt „durch Bezahlung der letzten monatlichen Leasingrate“ erworben wird, nicht als aufschiebende Bedingung, die iSd § 8 Abs 2 GrEStG die Entstehung der Steuerschuld von ihrem Eintritt abhängig machen würde, angesehen werden. Die schon erwähnte Entrichtung des Kaufpreises betrifft auch nur die Erfüllung des Rechtsgeschäftes und nicht die Verpflichtung (VwGH vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345).

Im gegenständlichen Fall ist hingegen der gesamte Baurechtsvertrag unter der Bedingung abgeschlossen, dass das Baurechtsobjekt eine vermietbare Fläche von 4.500 m² erreicht, was durch Erteilung einer Baubewilligung durch die Behörde erreicht werden kann. Die Bedingung bezieht sich also nicht auf die Erfüllung, sondern auf die Durchführung des Bauprojektes an sich. Das geht nicht nur aus Punkt II.3. des Vertrages sondern auch aus Punkt IV.1. bei den Pflichten des Bauberechtigten, nach Maßgabe des Vertrages und der baubehördlich genehmigten Pläne zu bauen, hervor. Ergänzend wird in Punkt II.3. noch explizit angeführt, dass bei Nichterfüllung der Bedingung der gesamte gegenständliche Vertrag nicht in Rechtswirksamkeit tritt, den Vertragsparteien keine gegenseitigen Ansprüche zustehen und die Tatbestandsmerkmale des Schadenersatzes erfüllt sind.

Diesbezüglich ist weiters zu unterscheiden zwischen aufschiebender Bedingung und auflösender Bedingung. § 8 Abs 2 GrEStG handelt lediglich von der aufschiebenden Bedingung (VwGH vom 17. Oktober 1985, 84/16/0006, 0007; VwGH 30. 4. 2003, 2000/16/0094). Aus der Sicht des § 8 Abs 2 GrEStG ist also nur maßgebend, ob die Wirksamkeit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abhängig ist (VwGH vom 31. Jänner 1985,

84/16/0215, vom 19. Dezember 1985, 83/16/0185, 85/16/0006, vom 7. September 1989, 89/16/0090, vom 16. November 1989, 89/16/0165, und vom 30. April 2003, 2000/16/0094, 0095).

Ob eine solche aufschiebende Bedingung vorliegt, ist nach *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, zu § 8 Abs 2 Rz 19 anhand des Gesamtvertragswerks und des materiellen (wirtschaftlichen) Gehalts der Bedingung zu würdigen, wobei die Textierung der konkreten Vertragsklausel nicht allein entscheidend ist, sondern der Wille in der Parteieneinigung. Entstehen wichtige Erfüllungsansprüche (Übergabe des Grundstücks, Kaufpreiszahlung, Tragung der mit der Liegenschaft verbundenen Kosten) bereits vor Eintritt der Bedingung, spricht dies für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung; in diesem Fall richtet sich die Entstehung der Steuerschuld nach § 8 Abs 1 GrEStG.

Werden Erfüllungshandlungen im Gegensatz dazu erst nach Bedingungseintritt gesetzt, unterstreicht dies den Wortlaut einer aufschiebenden Bedingung.

Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben, da in Punkt IV.10. des Vertrages explizit festgehalten wurde, dass der Besitzübergang des Baurechtsgegenstandes erst am 1.7.2018 – also nach Eintritt der Bedingung, die mit spätestens 1.7.2018 in Punkt II.3. festgelegt wurde – erfolgt und in Punkt II.3. auch deutlich klargestellt wird, dass bei Nichterfüllung der Bedingung – die von einer Baubewilligung abhängt – der gesamte gegenständliche Vertrag nicht in Rechtswirksamkeit tritt. Aus dem Gesamtzusammenhang des Vertrages ergibt sich aber klar, dass von einer Erteilung der Genehmigung durch die Behörde ausgegangen wird, was für das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung spricht, zumal in Punkt II.3. schon als Erfüllung der dort vorgeschriebenen aufschiebenden Bedingung ausreichend ist, dass die Bf eine Erklärung abgibt, wenn die behördliche Genehmigung „absehbar“ ist, also noch davor, was sie ja auch am 28.6.2018 zwei Wochen bevor die Genehmigung am 13.9.2018 erteilt wurde, tatsächlich gemacht hat.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass ein Erwerb erst nach einer behördlichen Genehmigung zB für eine gewisse Nutzungsmöglichkeit eine aufschiebende Bedingung darstellt. Nach UFS vom 22.03.2006, [RV/0274-F/05](#) sind unter Genehmigung von Behörden iSd § 8 GrEStG nur solche zu verstehen, die in einem Bundes- oder Landesgesetz vorgesehen sind und sich auf den Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand beziehen, mindestens einen wesentlichen Vertragsbestandteil betreffen oder bei deren Nichteinholung oder Nichterteilung das Rechtsgeschäft ausdrücklich mit Nichtigkeit bedroht ist. Das wäre im gegenständlichen Fall der von der Bf im Vorlageantrag angesprochene und übermittelte Beschluss des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes iSd § § 56 Abs. 1 und 2 TROG 2016.

Demzufolge ist der gegenständliche Sachverhalt mit dem einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung vergleichbar, wie auch der UFS dementprechend von einer aufschiebenden Bedingung und damit Entstehung der Steuerschuld gem. § 8 Abs. 2 GrEStG ausgegangen ist

(UFS vom 19.12.2006, [RV/0096-K/06](#)). Auch der VwGH hat in einem ähnlichen Fall, der parallel wie der gegenständliche durch Überlassung dem Benützer eine ähnliche rechtliche und tatsächliche Stellung gegeben werden sollte wie einem Eigentümer oder Dienstbarkeitsberechtigten auf Grund der nicht erteilten Genehmigung nach dem Tiroler Grundverkehrsgesetz die Entstehung einer Grunderwerbsteuerpflicht verneint (VwGH vom 12.4.1984, [83/16/0079](#)).

Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner GrESTG, zu § 8 Abs 2 Rz 30 gehen mit *Arnold/Arnold* zu § 8 Tz 18a konform noch weiter, demzufolge dasselbe gelten soll, wenn das Rechtsgeschäft nicht von einer behördlichen Genehmigung, sondern nur von einer behördlichen Bestätigung oder Zustimmung abhängt. Dieser logisch konsequenten Auffassung schließt sich auch das Bundesfinanzgericht an, da eine Differenzierung nicht den Kriterien der Sachlichkeit fügen würde. *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* GrESTG, zu § 8 Abs 2 Rz 30 sieht die Erreichung dieses Effektes jedenfalls darin, dass die behördliche Bestätigung oder Zustimmung als aufschiebende Bedingung definiert werde. Dies ist im gegenständlichen Vertrag in Punkt II.3. gegeben.

Bejaht man das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung, entsteht die Steuerschuld erst mit dem Eintritt dieser Bedingung - im gegenständlichen Fall mit der Erklärung der Bf bzw. der Entscheidung der Behörde. Demzufolge liegt keine Verspätung vor und daher auch keine Voraussetzungen für einen Verspätungszuschlag.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. Jänner 2021