

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4.4.2014, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer und Verspätungszuschlag zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

1. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 6,028.295 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 210.990,33**, festgesetzt.
2. Der Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO wird mit 6 v. H. von € 210.990,33, sohin im Betrag von **€ 12.659,42**, festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 17.2.2014 seitens der Fa. X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf), betreffs "*Treuhandvertrag vom 31.1.2008, Anzeige der Grunderwerbsteuerpflicht*", wurde dem Finanzamt unter Beischluss sämtlicher Verträge und weiterer Unterlagen folgender Sachverhalt bekannt gegeben:

Mit **Kaufvertrag vom 6.3./2.4.2007** hatte Frau I von Herrn XX dessen Liegenschaft in EZ1 (= Hotelbetrieb "A" samt Gebäuden und Zubehör) zum Kaufpreis von brutto € 6,000.000 (inklusive bewegliches Vermögen brutto € 240.000) erworben. Die Übergabe erfolgt lt. Vertrag mit Entrichtung des Kaufpreises und der Grunderwerbsteuer. Unter Vertragspunkt XIII. war vereinbart, dass alle mit der Vertragserrichtung und -durchführung, der grundbücherlichen Durchführung und treuhänderischen Abwicklung verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren die Käuferseite alleine trägt. Angeführt wird die Eintragungsgebühr (Grundbuch) mit 1 % vom Gesamtkaufpreis. Die diesbezüglich

3,5%ige Grunderwerbsteuer (€ 201.600) war am 12.6.2007 selbst berechnet und ordnungsgemäß abgeführt worden.

Den in der Folge beabsichtigten Erwerben durch die Bf von I mittels Kaufverträgen vom 27.4.2007 (über 4/5-el der Liegenschaftsanteile) und vom 2.7.2007 (über 1/5-el der Liegenschaftsanteile) wurde keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt; die Verträge waren damit nichtig.

Im Übrigen geht aus diesen Verträgen (unter Pkt. II.) hervor, dass der Aufwendersatz an die Verkäuferin "für Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr aus dem Vorerwerb" zusammen € 259.200 betrage, dh. - abzüglich der vormals entrichteten Grunderwerbsteuer € 201.600 – für die Grundbuchs-Eintragungsgebühr € 57.600.

Vorgelegt wurde die zu vorgenannten 3 Verträgen vom Vertragserrichter (Notare XY ) am 2.6.2008 an die Bf gestellte Gebühren- und Honorarnote über die Endsumme von € 28.749.

Da bereits das Kaufgeschäft vom 2.4.2007 treuhändig für die Bf erfolgt sei, wurde dann am **31.1.2008** zwischen der Bf als Treugeberin (kurz: TG) und I als Treuhänderin (kurz: TH) ein **Treuhandvertrag** abgeschlossen. Dieser lautet auszugsweise wie folgt:

*"I. Treugut*

*Festgehalten wird, dass die Treuhänderin die unten angeführte Liegenschaft im eigenen Namen aber treuhändig für die Treugeber erworben hat und zu nachstehenden Bedingungen hält, wobei die finanziellen Mittel ihr von diesen zur Verfügung gestellt wurden:*

*Gst ... ( Anm: Hotel " A ")*

*II.*

*Die Treuhänderin wird das Treugut als bestellte und zu entlohnende Treuhänderin des Treugebers auf dessen Rechnung innehaben.*

*III. Verpflichtung Treuhänderin*

*Die Treuhänderin verpflichtet sich, über das Treugut nicht ohne ausdrückliche Zustimmung der Treugeber zu verfügen ...*

*IV. Verpflichtung der Treugeber*

*Die Treugeber verpflichten sich, die Treuhänderin hinsichtlich aller öffentlichen Abgaben, Gebühren, Steuern sowie weiters Kosten der steuerlichen und anwaltlichen Vertretung und sonstigen Verbindlichkeiten, die aus der ordnungsgemäßen Durchführung der Treuhandschaft und der Rückabtretung des Treugutes an die Treugeber oder eine von diesen namhaft zu machende ... Person erwachsen, schad- und klaglos zu halten. Der Treuhänderin sind darüber hinaus sämtliche Zeitaufwendungen und Barauslagen ... zu ersetzen, die ihr aus ihrer treuhänderischen Tätigkeit erwachsen.*

*Zur Abgeltung dieser Barauslagen und des Zeitaufwandes wird eine Pauschal- und Fixentlohnung in der Höhe von € 20.000 zuzüglich 20 % USt festgelegt ...*

*....*

*VI.*

...

*4. Allfällige mit der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages verbundenen öffentlichen Abgaben, Gebühren und Steuern werden zur Gänze von den Treugebern getragen. ..."*

Dem vorgelegten Anlageverzeichnis sei zu entnehmen, dass die Liegenschaft immer im AV der Bf geführt und dies den Finanzbehörden offengelegt worden sei. Auch alle Aufwendungen für die Treuhänderin seien in den Büchern der Bf erfasst.

Den beteiligten Parteien sei zu keiner Zeit eine allfällige Grunderwerbsteuerpflicht für die Treuhandenschaft bewusst gewesen. Die bisher verabsäumte Erklärung und Entrichtung der Steuer sei erst jetzt aufgefallen, was gegenständlich und mit Meldung per Finanz-online nachgeholt werde, wobei gleichzeitig die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 201.600 einbezahlt worden sei. Zum Nachweis wurden die Finanz-online-Meldung und der betr. Überweisungsbeleg vorgelegt.

Es werde um bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die Treuhandenschaft ersucht.

Das Finanzamt hat daraufhin mit **Bescheid vom 4.4.2014**, StrNr , für den Treuhandvertrag vom 31.1.2008 gegenüber der Bf

1. die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 6,057.575 mit 3,5 %, ds. € 212.015,13, sowie
2. wegen verspäteter Einreichung der Abgabenerklärung gemäß § 135 BAO einen Verspätungszuschlag im Ausmaß von 10 %, sohin in Höhe von € 21.201,51, festgesetzt. Laut Begründung ermittle sich die Bemessungsgrundlage folgendermaßen:

Kaufpreis Liegenschaft ohne Inventar	€ 5,760.000
Ersatz Grunderwerbsteuer Treuhänder	201.600
Ersatz Eintragungsgebühr Grundbuch	57.600
Abgeltung Unkosten Pkt. IV.	24.000
Hälfte Honorarnote Notar (Anlage 4)	14.375
<b>Summe Gegenleistungen</b>	<b>6,057.575</b>

Mit Schreiben vom 7.4.2014 (RA DrA ) wurde dem Finanzamt bekannt gegeben, dass die TH I unter Zustimmung der Bf mit Kaufvertrag vom 13.3.2014 die betr. Liegenschaft an eine Drittperson veräußert habe. Damit sei die Treuhandenschaft beendet, worüber am gleichen Tag eine Vereinbarung zwischen der TH und der Bf als TG abgeschlossen wurde. Das Finanzamt wurde um eine Bestätigung ersucht, dass die Beendigung der Treuhandenschaft nicht der Grunderwerbsteuer unterliege; lt. der Vereinbarung sei dagegen die Grunderwerbsteuerpflicht für den Kaufvertrag vom 13.3.2014 unstrittig.

Gegen den Festsetzungsbescheid vom 4.4.2014 hat die Bf rechtzeitig Beschwerden erhoben und eingewendet:

Das Treuhandentgelt (Pkt. IV.) betreffe die laufende Ausübung der Treuhandenschaft und stehe nicht in Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb, sei daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Die Honorarnote umfasse zu einem großen Teil abgerechnete Leistungen für die beiden Verträge, die nie durchgeführt worden seien. Der maßgebliche Honorarbetrag für den 1. Kaufvertrag betrage daher (zu 50 %) nur brutto € 9.095. Bei der Eintragungsgebühr handle es sich lediglich um eine Gebühr zur Ersichtlichmachung der Eigentumsübertragung, weshalb deren Einbeziehung in die Bemessung nicht durch §§ 4 und 5 GrEStG gedeckt sei. Gleiches gelte für die bezahlte Grunderwerbsteuer, da diese gem. § 5 Abs. 4 GrEStG explizit aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sei.

Da nach Erkennen des Versäumnisses umgehendst und selbständig die Meldung sowie Bezahlung der Grunderwerbsteuer erfolgt wäre, erscheine die "Bestrafung" mit einem Verspätungszuschlag im Ausmaß von 10 % überhöht und sei dieser zu streichen bzw. in eventu deutlich zu reduzieren.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.8.2014 wurde der Beschwerde betreffend die Grunderwerbsteuer teilweise stattgegeben, die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 210.990,33 festgesetzt und unter Bezugnahme auf die Bemessungsgrundlage für eine Treuhandenschaft gem. § 5 GrEStG ausgeführt, hinsichtlich der Honorarnote sowie der laufenden Kosten der Treuhandenschaft sei der Beschwerde zu folgen. Die Bemessungsgrundlage ermittle sich wie folgt:

Kaufpreis (ohne Inventar) plus USt	€ 5.760.000
Honorarnote lt. Beschwerde	9.095
Grundbuchseintragungsgebühr Treuhänder	57.600
Grunderwerbsteuerersatz Treuhänder	201.600
<b>Summe Gegenleistungen</b>	<b>6.028.295</b>

Die Beschwerde gegen den Verspätungszuschlag wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom selben Tag als unbegründet abgewiesen, ua. mit der Begründung, das Nichtwissen bei steuerlicher Vertretung sei nicht nachvollziehbar. Zudem liege eine Verspätung von 6 Jahren vor. Der wirtschaftliche Ertrag der Zinsersparnis für einen Zeitraum von 6 Jahren betrage ein Vielfaches der 10-prozentigen Erhöhung.

In den eingebrachten Vorlageanträgen wurde repliziert

1. zur Grunderwerbsteuer: Es werde an Punkt 1. der Beschwerde festgehalten, dass das laufende Treuhandentgelt nicht Teil der Bemessung sei. Weiters sei der Abgabensanspruch gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt;

2. zum Verspätungszuschlag: Da zum zugrunde liegenden Bescheid eine teilweise Stattgabe erfolgt sei, wäre auch der Verspätungszuschlag entsprechend zu reduzieren. Zudem erscheine der Abgabensanspruch verjährt, womit die Festsetzung des Verspätungszuschlages hinfällig sei.

Im Vorhalt vom 4.8.2015 wurde der Bf die Rechtslage samt Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes (BFG) eingehend dargelegt, woraufhin mit Schreiben vom 9.9.2015 der vormalige Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wurde.

## **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

### **1.) Zur Grunderwerbsteuer:**

#### **a) Treuhandgeschäft:**

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

Nach **§ 1 Abs. 2 GrEStG 1987** unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Zu den Rechtsvorgängen iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 zählt auch die **Treuhandenschaft**, bei der der TH eigene Rechte im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung ausübt.

Der treuhändige Erwerb einer Liegenschaft zieht aus der Sicht der Tatbestände nach § 1 GrEStG folgende Rechtswirkungen nach sich:

1. Der Erwerb des TH im Auftrag des Treugebers vom Dritten (Liegenschaftsveräußerer) unterliegt als Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
2. Das Rechtsverhältnis zw. dem TH und dem TG ist ein schuldrechtliches. Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Grundstück (für den TG) infolge des Erwerbes durch den TH ist der weitere steuerbare Vorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG.
3. Überträgt in der Folge der TH das Grundstück an den TG oder einen (zB von diesem namhaft gemachten) Dritten, so liegt wiederum ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor; im ersteren Fall (TH an TG) kommt dabei § 1 Abs. 4 GrEStG zur Anwendung

(siehe zu vor in: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 282 ff. zu § 1, insbes. Rz 287, mit einer Vielzahl an VwGH-Judikatur; vgl. auch: *Takacs*, GrEStG, 5. Aufl., Rz 10.65 f. zu § 1, insbes. Rz 10.67 lit c).

Da hinsichtlich der Beendigung der Treuhandschaft bei den Vertragsparteien offenkundig divergierende Rechtsansichten bestehen, wird ergänzend ausgeführt:

Die **Auflösung bzw. Beendigung des Treuhandvertrages** führt zu einem weiteren steuerpflichtigen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wenn der TG *auf Grund des Auflösungsvertrages* einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes erwirbt (vgl. *Takacs*, aaO, Rz 10.65 lit b zu § 1; vgl. VwGH 16.12.1999, 99/16/0311).

Damit ist aber allein der obgenannte 3. Erwerbsvorgang angesprochen für den Fall, dass die (Weiter- oder Rück)Übertragung der Liegenschaft nicht mittels Rechtsgeschäft (Kaufvertrag) erfolgt, sondern dieses Rechtsgeschäft sozusagen durch die Auflösungs- oder Beendigungsvereinbarung substituiert wird.

Die Beendigungsvereinbarung zwischen TG und TH für sich - wenn daneben ohnehin ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtiger dritter Erwerbsvorgang verwirklicht wurde (= gegenständlich der Kaufvertrag vom 13.3.2014) – unterliegt daher nach Ansicht des BFG **nicht der Grunderwerbsteuer**.

In diesem Zusammenhalt wird in *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Stand August 2011, unter Rz 339 iVm Rz 324 zu § 1 noch Folgendes ausgeführt:

Das Treuhandverhältnis beim Grundstücksbeschaffungsauftrag kann ua auch dadurch beendet werden, dass der TH das Grundstück im Einvernehmen mit dem TG (wie im Gegenstandsfall) an einen Dritten übereignet. Diesfalls ist der Erwerb des Käufers (= Dritter) steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (= obiger 3. Erwerbsvorgang). Erfolgt dabei die Übertragung auf Rechnung des TG, so entsteht zwischen TH und TG *keine Grunderwerbsteuer* (mit Verweis auf BFH 7.7.1976, II R 151/67).

## **b) Gegenleistung bei Treuhand:**

In der bis 31.5.2014 geltenden Fassung des GrEStG 1987 war nach dessen § 4 Abs. 1 die Steuer vom Wert der **Gegenleistung** zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Bei der Bemessungsgrundlage für einen Treuhandvertrag kommt es auf die **Verpflichtungen des TH gegenüber dem Dritten** (Grundstücksveräußerer) an, dh. auf alle Leistungen, zu denen sich der TH (als Käufer) gegenüber dem Verkäufer verpflichtet; dazu zählt ua. auch die vertraglich übernommene Verpflichtung zur Tragung von Kosten, Abgaben etc.

Wenn der Auftraggeber (TG) dem Beauftragten (TH) die Aufwendungen ersetzt, die dieser machen musste, um von einem Dritten die Liegenschaft zu erwerben, dann bildet der Ersatz dieser Aufwendungen die Gegenleistung iSd **§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG**.

Zu dieser Gegenleistung gehören zufolge der langjährigen und einhelligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes:

der Kaufpreis, der an den Veräußerer zu zahlen war; die Anwalts- und Notarskosten bzw. Kosten für Vertragserrichtung und Durchführung; die grundbücherlichen

Eintragungsgebühren und die Grunderwerbsteuer vom früheren Erwerbsvorgang selbst. Diese Beträge sind der Bemessung der Grunderwerbsteuer betr. die Treuhandenschaft (= Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht seitens des TH an den TG iSd § 1 Abs. 2 GrEStG) zu Grunde zu legen (siehe VwGH 16.9.1982, 82/16/0023; VwGH 23.2.1989, 88/16/0220; VwGH 7.3.1991, 90/16/0021; vgl. zu vor: *Fellner*, aaO, Rz 282 ff. zu § 1 und Rz 128 zu § 5 mit je weiterer hg. Judikatur).

### c) Rechtliche Beurteilung:

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt zufolge des im Schreiben vom 17.2.2014 ("Anzeige") enthaltenen abschließenden Antrages der Bf auf "*bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die oben dargelegte Treuhandenschaft*" mit dem angefochtenen Bescheid vom 4.4.2014 die GrESt ausgehend von der Bemessungsgrundlage von gesamt € 6,057.575 festgesetzt, die sich lt. enthaltener Darstellung zusammen gesetzt hat aus:

Kaufpreis ohne Inventar, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr ins Grundbuch, Hälfte der Notarskosten lt. Honorarnote (€ 14.375), abgegoltene TH-Unkosten brutto € 24.000. Der dagegen erhobenen Beschwerde wurde – wie eingangs dargestellt - mit Beschwerdeverentscheidung dahin Folge gegeben, dass

1. der Honorarbetrag lediglich mehr in Höhe von € 9.095 (anstelle bisher € 14.375) angesetzt wurde, und

**2. die laufenden Treuhandkosten von brutto € 24.000 zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden.**

Im Ergebnis wurde daher die Bemessungsgrundlage um gesamt € 29.280 vermindert und im Betrag von € 6,028.295 ermittelt.

Alleiniger noch offener Streitpunkt laut Vorlageantrag ist das "Treuhandentgelt", das laut Bf nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei.

Nachdem allerdings vom Finanzamt in der BVE dem Beschwerdepunkt "*Treuhandentgelt*" ohnehin zur Gänze Folge gegeben und der Betrag von € 24.000 ausgeschieden worden war (dies zu Recht, da es sich hiebei um keine von der TH gegenüber dem Dritten zu erfüllende Verpflichtung handelt), erscheinen dem BFG die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag nicht nachvollziehbar. Dem betreffenden Einwand wurde bereits entsprochen, insoweit auch keine Beschwer mehr vorliegt.

Die Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG für die Treuhandenschaft setzt sich daher im Hinblick auf oben dargelegte VwGH-Judikatur (wie in der BVE) wie folgt zusammen:

Kaufpreis für Grundstückserwerb (ohne Inventar)	€ 5,760.000
Vertragserrichtungskosten lt. Honorarnote, reduziert	9.095
Grunderwerbsteuer-Ersatz	201.600

Eintragungsgebühr-Ersatz	57.600
<b>gesamte Gegenleistung</b>	<b>€ 6.028.295</b>

Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage ist die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von **€ 210.990,33** vorzuschreiben.

Der Beschwerde betreffend Grunderwerbsteuer ist daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

## 2.) Zum Verspätungszuschlag:

Gemäß **§ 135 BAO** kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Der Verspätungszuschlag ist sohin die Sanktion für eine verspätete Einreichung oder Nichteinreichung einer Abgabenerklärung bzw. eine nicht oder verspätet durchgeführte Selbstberechnung.

Die Festsetzung liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (KANN-Bestimmung). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung bzw. zur Selbstberechnung nicht einhält und dies *nicht entschuldbar* ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits *leichte Fahrlässigkeit* schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfaltspflicht nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133).

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen, demgegenüber der Verspätungszuschlag festzusetzen ist (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035).

Bei dem zu übenden Ermessen sind vor allem zu berücksichtigen:

das Ausmaß der Fristüberschreitung; die Höhe des durch die Verspätung erzielten finanziellen Vorteiles; das bisherige steuerliche Verhalten; der Grad des Verschuldens (siehe zu vor: *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Aufl., Rz 4 f. zu § 135 mit einer Vielzahl an weiterer hg. Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall ist nach dem Dafürhalten des BFG der Bf zumindest eine leichte Fahrlässigkeit zum Vorwurf zu machen, da die GmbH immer einen steuerlichen Vertreter wie auch – naturgemäß – einen Geschäftsführer hatte. Diesen wäre im Rahmen der



gebotenen Sorgfaltspflicht zuzumuten gewesen, sich hinsichtlich einer allfälligen Steuerpflicht in Zhg. mit dem erstellten Treuhandvertrag insbesondere auch steuerlich kundig zu machen. Aus diesem Grund kann die im Schreiben vom 17.2.2014 (und wiederholt im Verfahren) behauptete Unkenntnis über die Grunderwerbsteuerpflicht (*"war nicht bewusst"*), sohin eine Gesetzesunkenntnis oder auch falsche Rechtsauffassung, wohl nicht als entschuldbar eingestuft werden.

Des Weiteren ist nicht zu übersehen, dass im Treuhandvertrag unter Punkt VI. 4. festgeschrieben wurde, dass *"allfällige mit der Errichtung oder Vergebührung dieses Vertrages verbundene öffentliche Abgaben, Gebühren und Steuern ... zur Gänze von den Treugebern getragen"* werden. Dieser Umstand lässt darauf schließen, dass bereits bei Vertragsserrichtung von Seiten der Bf eine möglicherweise bestehende Abgabepflicht durchaus in Betracht gezogen wurde bzw. ihr durchaus "bewusst" war. Wenn in der Folge dem nicht weiter nachgegangen oder ein möglicher Zweifel nicht pflichtgemäß aufgeklärt wurde, dann muss nach Ansicht des BFG – wie oben ausgeführt – von einer zumindest leichten Fahrlässigkeit ausgegangen werden.

Mangels gegebener "Entschuldbarkeit" der verspäteten Erklärung des grunderwerbsteuerpflichtigen Vorganges samt Selbstberechnung und Entrichtung der Abgabe sind im Rahmen der Ermessensübung die vorgenannten Kriterien zu überprüfen:

- Das Ausmaß der Fristüberschreitung von 6 Jahren ab dem Rechtsvorgang (TH-Vertrag) kann für sich nicht als geringfügig erachtet werden;
- Dagegen wird die Höhe des erzielten finanziellen Vorteiles, nämlich unter Berücksichtigung des in den letzten Jahren marginalen Zinsertrages, entgegen der Einschätzung des Finanzamtes keinesfalls " *ein Vielfaches der 10%igen Erhöhung*" betragen;
- Zum bisherigen steuerlichen Verhalten wurde vom Finanzamt keine Aussage getroffen; wie aus dem vorliegenden Akt ersichtlich ist die Bf jedenfalls im Rahmen der Grunderwerbsteuer ihren steuerlichen Verpflichtungen ansonsten jeweils ordnungsgemäß nachgekommen;
- Als Grad des Verschuldens geht das BFG von einer leichten Fahrlässigkeit aus.

In Anbetracht all dieser zu berücksichtigenden Umstände erachtet daher das BFG die Verschreibung eines Verspätungszuschlages gem. § 135 BAO – entgegen dem bisher überhöht erscheinenden Höchstausmaß von 10 % - im Ausmaß von **6 %** (di. 1 % pro Jahr) als angemessen.

Weiters kommt dem Vorbringen im Vorlageantrag dahin, dass infolge der teilweise stattgebenden BVE zur Grunderwerbsteuer auch der Verspätungszuschlag zu reduzieren gewesen wäre, Berechtigung zu. Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch, dh. er ist hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden (vgl. in *Ritz*, aaO, Rz 15 f. zu § 135).

Im Ergebnis ist daher der Verspätungszuschlag wie folgt festzusetzen:  
mit 6 % von € 210.990,33, somit in Höhe von **€ 12.659,42**.

### 3.) Verjährung:

Zu beiden Beschwerden wird im Vorlageantrag *Verjährung* eingewendet. Der Abgabensanspruch sei gem. § 207 Abs. 2 BAO verjährt und damit auch die Festsetzung des Verspätungszuschlages hinfällig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre und beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit a BAO). Demnach wäre im Gegenstandsfall grundsätzlich, beginnend mit Ablauf des Jahres 2008 (wg. TH-Vertrag vom 31.1.2008), mit Ablauf des Jahres 2013 Bemessungsverjährung eingetreten.

Zu beachten ist allerdings Folgendes:

In § 201 Abs. 1 BAO wird bestimmt: Ordnen die Abgabenvorschriften die *Selbstberechnung* von Abgaben an oder gestatten diese, so *kann* (nach Abs. 2) oder ***muss (nach Abs. 3) auf Antrag*** oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige keinen selbstberechneten Betrag bekannt gibt oder *wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist*.

Nach **§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO** **hat** die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Zur **"Festsetzung nach Eintritt der Bemessungsverjährung"** wird von *Ritz*, aaO, Rzn 40 – 41 zu § 201 BAO, ausgeführt:

*"Abgabensfestsetzungen dürfen grundsätzlich nur vor dem Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist erfolgen.*

*Ausnahmen hievon können sich ua aus § 201 selbst ergeben. Solche Ausnahmen bestehen in folgenden Fällen, wenn der betreffende Antrag auf Festsetzung eingebracht wird*

- *innerhalb der Monatsfrist des § 201 Abs. 3 Z 1 BAO (innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages; die Festsetzung liegt in diesem Fall nicht im Ermessen),*
- *innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 2 (v. Amts wegen),*
- *innerhalb der Frist des § 304 (im Fall des § 201 Abs. 2 Z 3, bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme).*

***In diesen Fällen ist die Festsetzung auch dann vorzunehmen, wenn die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist."***

Im Gegenstandsfalle steht nach eigenen Angaben im Schreiben vom 17.2.2014 fest, dass an diesem Tag "unter einem" die Treuhandschaft angezeigt, die Grunderwerbsteuer

in Höhe von € 201.600 selbst berechnet und einbezahlt sowie abschließend die *bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die dargelegte Treuhandschafft* beantragt wurde.

Demnach lag ein Antrag nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO ("eingebracht innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages") vor, diesfalls das Finanzamt zwingend einen Festsetzungsbescheid (= am 4.4.2014) zu erlassen hatte, da sich die vorgenommene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat.

Wie oben dargelegt, ist aber ua. bei einem solchen Antrag gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO die Festsetzung auch dann vorzunehmen, wenn die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist.

Das Recht, einen Verspätungszuschlag anzufordern, verjährt gem. § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO (erst) gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der (Stamm)Abgabe (siehe in *Ritz*, aaO, Rz 25 zu § 135 BAO).

Entgegen dem Dafürhalten der Bf ist daher nach geltender Rechtslage **keine Verjährung** eingetreten.

#### **4.) Gesamtergebnis:**

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher den Beschwerden betr. Grunderwerbsteuer und Verspätungszuschlag insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

#### **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.

Sowohl zur Frage, was alles Gegenleistung bei der Treuhandschafft ist, als auch zur Frage, ob und in welcher Höhe im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist, liegt die in obiger Begründung angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Dass in Zusammenhalt mit Selbstberechnungsabgaben der Festsetzung auf Antrag die Verjährung nicht entgegen steht, ergibt sich bereits aus dem Gesetz (§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO).

Es waren daher keine "Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung" zu beurteilen, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

