

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt , über die Beschwerde vom 15.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 08.11.2017, ErfNr, betreffend die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO wird ausgehend von € 20.650 (Grunderwerbsteuer lt. Bescheid vom 31.10.2017) mit 7 v. H., sohin im Betrag von **€ 1.445,50**, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem am 7.4.2017 beidseitig unterfertigten Kauf- und Bauträgervertrag haben die Ehegatten B und A (= Beschwerdeführerin, Bf) von der Fa. X-GmbH die für den Erwerb des je hälftigen Wohnungseigentums an der Wohnung Top 5 samt zwei Tiefgaragenplätzen erforderlichen Mindestanteile in dem auf der Liegenschaft in EZ1 zu errichtenden Appartementhaus käuflich "in ihr vorläufiges Eigentum" erworben. Der Gesamtkaufpreis beträgt € 1,180.000 (Punkt III.) und ist binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung zu entrichten.

Unter Vertragspunkt I. 3.) wurde ua. festgehalten, dass eine rechtskräftige Baubewilligung vorliegt, der Baubeginn bereits erfolgte und die Fertigstellung des Projektes für Frühjahr 2018 vorgesehen ist; weiters, dass Vertragsgegenstand die Wohnung Top 5 mit einer derzeit planmäßig ausgewiesenen Nutzfläche von ca. 151,99 m² (+ Balkone etc.) ist, wobei ein endgültiges Nutzwertgutachten im Zuge der Realisierung des Projektes noch erstellt werden wird. Die grundbücherliche Durchführung erfolgt "nach Vorlage des endgültigen Parifizierungsgutachtens" (Punkt XII.).

Laut "Nachtrag" vom 18.9.2018 zum Kaufvertrag (ersichtlich in der Urkundensammlung des Grundbuchs) wurden die von den beiden Käufern je hälftig erworbenen Wohnungseigentumsanteile zufolge dem am 31.7.2018 erstellten Nutzwertgutachten mit insgesamt 193/641-Anteilen festgelegt (siehe Nachtrag Punkt II.).

Mit Schreiben des Rechtsvertreters und Vertragsverfassers RA DrX, KanzleiXY, vom 24.10.2017 wurde dem Finanzamt erstmalig der Kauf- und Bauträgervertrag vom 7.4.2017 angezeigt und ausgeführt:

" ... Im Rahmen der kanzleiinternen Bearbeitung wurde die Selbstberechnung des gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrages nicht fristgerecht vorgenommen und am heutigen Tag der Vertrag als Abgabenerklärung über FinanzOnline zu Erfassungsnummer xx angezeigt. Ausgehend von zivilrechtlichen Überlegungen war das Vorliegen des Parifizierungsgutachtens als Bedingung erachtet worden. Die Parifizierung ist nach wie vor nicht erfolgt. Es wird höflich ersucht, von der Verhängung eines Verspätungs- oder Säumniszuschlages Abstand zu nehmen. ..."

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 8.11.2017, StrNr, gegenüber der Bf ausgehend von der in Höhe von € 20.650 vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer (lt. Bescheid vom 31.10.2017) gemäß § 135 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., einen Verspätungszuschlag im Ausmaß von 10 %, das sind € 2.065, festgesetzt.

Begründend führt das Finanzamt ua. aus, mit Unterfertigung des Kaufvertrages sei die Grunderwerbsteuerschuld am 7.4.2017 entstanden. Der Erwerbsvorgang wäre durch den Parteienvertreter bis spätestens 15.6.2017 anzuzeigen gewesen, weshalb die Anzeige erst am 24.10.2017 verspätet erfolgt sei. Unter Berücksichtigung des Ausmaßes der Fristüberschreitung und der Tatsache, dass nach abgabenbehördlicher Überprüfung wiederholt verspätete Anzeigen erfolgt seien, erscheine dem Finanzamt die Festsetzung des Verspätungszuschlages im Ausmaß von 10 % gerechtfertigt. Dabei sei im Rahmen des zu übenden Ermessens den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit Rechnung getragen worden.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird eingewendet, zwingende Voraussetzung für die Verbücherung des Kaufvertrages sei das Vorliegen des endgültigen Parifizierungsgutachtens sowie des diesbezüglichen Nachtrags zum Kaufvertrag samt Aufsandung. Der Vertrag sei daher bis zum Vorliegen dieser Urkunden, "was die Erfüllung der Eigentumsübertragung anbelangt", gleichsam aufschiebend bedingt, wenn es sich auch bei streng zivilrechtlicher Betrachtung nicht um eine aufschiebende Bedingung im eigentlichen Sinne handle. Im Hinblick auf die in Steuerfragen oftmals wirtschaftliche Betrachtung seien daher die Rechtsvertreter der Bf zunächst vom Entstehen der Steuerschuld erst bei Eintritt dieser "Bedingung" ausgegangen. Nachdem später Bedenken an dieser Rechtsansicht aufgekeimt seien, habe der Vertreter nach Rückfrage beim Finanzamt am 24.10.2017 und gegenteiliger Auskunft, dass die Steuerschuld bereits mit Abschluss des Rechtsgeschäftes ausgelöst worden sei, noch am selben Tag die Abgabenerklärung erstattet. Die Bezahlung der Grunderwerbsteuer sei am 2.11.2017, dh. noch vor Fälligkeit laut Bescheid am 11.12.2017, erfolgt. Im Vergleich zur Fälligkeit bei

fristgerechter Selbstberechnung liege daher nur eine kurzfristige Verspätung vor. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass bei Erkennen sofort alle nötigen Schritte in die Wege geleitet worden seien, sei von einem minderen Grad des Versehens auszugehen und werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu den Verspätungszuschlag auf einen Minimalbetrag zu reduzieren.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 7.2.2018 wurde dahin begründet, dass eine Verspätung iSd § 135 BAO nicht entschuldbar sei, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe. Einem Parteienvertreter, der eine Vielzahl von Kaufverträgen abwickle und selbst berechne, sei das Erkennen der Abgabepflicht zumutbar; dessen Verschulden treffe den Vertretenen. Das Ausmaß der Fristüberschreitung sei nicht als geringfügig zu werten (Selbstberechnung bis spätestens 15.6.2017, tatsächliche Anzeige 24.10.2017). Die verspätete Einreichung von Abgabenerklärungen sei nicht erstmals, sondern bereits wiederholt erfolgt. Da für die Ermessensübung sohin mehrere Kriterien berücksichtigt worden seien, wäre der Verspätungszuschlag in gegenständlicher Höhe festzusetzen.

Im Vorlageantrag wurde auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen und ohne weitere Begründung die Vorlage an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung begehrt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Gesetzliche Grundlagen:

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 sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist; nach Abs. 2 dieser Bestimmung dann, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

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. Hierzu sind am Erwerb oder an der Vertragsserrichtung ua. mitwirkende Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte zur ungeteilten Hand verpflichtet. ISd § 11 Abs. 1 GrEStG gilt für die an Notare und Rechtsanwälte (Parteienvertreter) erteilte Befugnis zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer die in § 10 GrEStG bestimmte Frist.

Gemäß § 13 Abs. 1 GrEStG haben 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. Die dazu errichteten Urkunden sind dem Finanzamt (auf elektronischem Wege, Urkundenarchiv) zur Einsicht zugänglich zu machen.

§ 135 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., lautet:

"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. ..."

2.) Rechtslage:

a) Grunderwerbsteuer:

Bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise insofern in den Hintergrund, als das GrEStG die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände anknüpft. Es ist daher in diesem Bereich die zivil- und formalrechtliche Beurteilung geboten (vgl. zB VwGH 20.8.1998, 95/16/0334 u.v.a.).

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben. Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht ist, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen.

Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das *Verpflichtungsgeschäft* und nicht erst durch ein allenfalls nachfolgendes Erfüllungsgeschäft verwirklicht (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0009, VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101 u.v.a.). Das Gesetz bindet die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Die für die Verbücherung notwendigen formellen Erfordernisse (zB exakte Bezeichnung des Grundstücks, Aufsandungsklausel) sind nur Voraussetzung für die Übertragung des Eigentumsrechtes, dagegen nicht für die Gültigkeit der obligatorischen Verpflichtung aus dem Kaufvertrag (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Dass die Urkunde keine Regelung über die Einverleibung enthält, ist für die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht maßgeblich (VwGH 3.10.1996, 95/16/0288; vgl. zu

vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn. 30, 75 und 123 ff. zu § 1 GrEStG mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Eine (lediglich) die Eigentumsübertragung betreffende Abrede (zB Übereignung erst bei "vollständiger Kaufpreiszahlung") ist keine "Bedingung" in dem Sinne, dass dadurch die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld bis zum Bedingungseintritt hinausgeschoben wird (UFS 7.7.2005, RV/0324-W/05), weil anstelle des maßgebenden Verpflichtungsgeschäftes lediglich das Verfügungsgeschäft (Übereignung bzw. Verbücherung) insofern bedingt ist (siehe in *Fellner* aaO, Rz 22 zu § 8 GrEStG).

b) Verspätungszuschlag:

Die Versäumung der im § 10 GrEStG 1987 vorgesehenen Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung bzw im Falle der Selbstberechnung der Anmeldung iSd § 13 GrEStG führt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu der Sanktionierung, dass die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Verspätungszuschlag von bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe vorschreiben kann.

Der Verspätungszuschlag ist damit zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch, jedoch isoliert rechtsmittelfähig.

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

Entschuldbar iSd § 135 BAO ist eine Verspätung dann, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, dh wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung bzw Anmeldung *weder vorsätzlich noch fahrlässig* herbeigeführt hat (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133 u.v.a.).

Unter Fahrlässigkeit ist hier (§ 135 BAO) auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen (VwGH 21.12.2007, 2004/17/0217; VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035 u.v.a.).

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.

Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn sich jemand über grundlegende und leicht erkennbare Vorschriften hinwegsetzt. Sie setzt ein Handeln oder Unterlassen voraus, bei dem unbeachtet geblieben ist, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen und bei dem die erforderliche Sorgfalt nach den Umständen in ungewöhnlich hohem Maß verletzt wurde (zB VwGH 11.6.1987, 87/16/0024).

Rechtsunkenntnis oder irrtümliche, objektiv *fehlerhafte Rechtsauffassungen* sind nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150 u.v.a.).

In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden (VwGH 10.11.1995, 92/17/0286).

Dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung bzw Anmeldung der Abgabenerklärung ist das *Verschulden seines Vertreters* gleichzuhalten, dh ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (vgl. zB VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035).

Der Abgabenbehörde steht sowohl bei der Frage der Zuschlagsfestsetzung dem Grunde nach wie auch bei der Festlegung des Ausmaßes des Verspätungszuschlages *Ermessen* zu (VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125).

Als Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem: das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteiles, das bisherige steuerliche Verhalten sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

(siehe zu vor: *Fellner* aaO, Rzn. 30 ff. zu § 10 GrEStG; *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., Rzn. 4 ff. zu § 135 BAO; jeweils mit einer Vielzahl an weiterer hg. Rechtsprechung).

3.) Rechtliche Beurteilung:

- Hinsichtlich der "nach subjektiven Verhältnissen zumutbaren Sorgfaltspflicht" ist an einen – gerade aus dem Grund seiner Fachkompetenz beigezogenen - Parteienvertreter, hier Rechtsanwalt, zu dessen laufender Tätigkeit die Erstellung von Verträgen samt Kenntnis ua. der spezifisch anzuwendenden steuerlichen Gesetzesbestimmungen sowie der bezughabenden Rechtslage zu zählen ist, ein höherer Maßstab anzulegen als etwa an eine damit nicht befasste Privatperson. Für einen Parteienvertreter wäre es daher nicht nur zumutbar sondern geradezu geboten, sich über die geltende Rechtslage dahingehend, dass für die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld – wie oben dargelegt - allein das Verpflichtungsgeschäft (titulus, zB durch Abschluss des Kaufvertrages) maßgebend ist, kundig zu machen. Bereits in der Unterlassung der nach den Umständen gebotenen oder zumindest zumutbaren Errkundigung liegt ein Verschulden vor. Es ist auch nicht zu übersehen, dass dem Parteienvertreter zufolge der diesbezüglichen Beschwerdeausführungen offenkundig durchaus bewußt war, dass es sich bei dem noch zu erstellenden endgültigen Parifizierungsgutachten und dem Vertragsnachtrag samt Aufsandung um "Voraussetzungen für die grundbücherliche Durchführung" bzw die "Erfüllung der Eigentumsübertragung", sohin um Voraussetzungen lediglich für das – für die Entstehung der Steuerschuld allerdings unmaßgebliche – Verfügungsgeschäft (modus) gehandelt hat. Die eingewendete fälschliche Rechtsansicht, dass zunächst bis zum Vorliegen dieser weiteren Urkunden von einem aufschiebend bedingten Rechtsgeschäft ausgegangen wurde, ist daher als *nicht entschuldbare* irrtümliche Rechtsauffassung zu beurteilen, da der Parteienvertreter seiner objektiv gebotenen, pflichtgemäßen und nach seinen subjektiven Verhältnissen zumindest zumutbaren Sorgfaltspflicht jedenfalls nicht nachgekommen ist. Diesfalls kann auch von einem derart "minderen Grad des Versehens", aus welchem Grund – wie begehrt – der angefochtene Bescheid aufzuheben wäre, keine Rede sein, da von der Bestimmung nach § 135 BAO auch der Verschuldensgrad der leichten Fahrlässigkeit umfasst ist. Im Gegenstandsfall ist aber nach

dem Dafürhalten des BFG nicht bloß von einer leichten Fahrlässigkeit – also von einem Fehler, der gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterläuft – auszugehen. Im Hinblick auf die konkrete Tätigkeit des Parteienvertreters muss aufgrund des höheren Grades der Sorglosigkeit vielmehr eine *grobe Fahrlässigkeit* angenommen werden.

- Der sowohl im Erstbescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung nach abgabebehördlicher Überprüfung erhobene Vorwurf der *wiederholt* verspäteten Einreichung bzw Anmeldung von Abgabenerklärungen durch den Parteienvertreter blieb zur Gänze unwidersprochen, sodass nach Ansicht des BFG wohl zutreffend von einer "wiederholten Säumigkeit" ausgegangen werden kann.

- Demgegenüber steht fest, dass in Gegenüberstellung einer fristgerechten Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, dh. bis längstens 15.6.2017, zur tatsächlichen Anmeldung/Anzeige des Rechtsgeschäftes am 24.10.2017 das Ausmaß der Fristüberschreitung lediglich rund 4 Monate beträgt.

Hinzu kommt, dass unmittelbar mit Erkennen des Rechtsirrtums und nach diesbezüglicher Rückfrage bei der Abgabenbehörde die Abgabenerklärung erstattet sowie die Grunderwerbsteuer umgehend am 2.11.2017 entrichtet wurde.

- Letztlich kann im Hinblick auf die seit Jahren herrschende nahezu Nullzinspolitik auf dem Finanzmarkt bezogen auf den Zeitraum von rund 4 Monaten wohl von keinem nennenswerten erzielten "finanziellen Vorteil" der Bf durch die verspätet erfolgte Abgabenerklärung ausgegangen werden.

Aufgrund einer Gesamtbetrachtung aller Umstände bzw der zu beachtenden, oben dargestellten Kriterien erachtet das BFG im Rahmen des zu übenden Ermessens die Festsetzung eines Verspätungszuschlages im Ausmaß von **7 %** (anstelle des bisher festgesetzten Höchstausmaßes von 10 %) von der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer (= € 20.650), das sind **€ 1.445,50**, als gerechtfertigt. Dies insbesondere im Hinblick auf das unmittelbar rechtskonforme Verhalten nach Erkennen des vormaligen Irrtums, auf die relativ geringe Dauer der Verspätung sowie auch den damit zusammenhängend minimal eingetretenen finanziellen Vorteil, wobei allerdings die vorliegenden Kriterien der "wiederholten Säumnis" und des Verschuldensgrades der "grobe Fahrlässigkeit" im Verhältnis höher zu gewichten sind.

4.) Ergebnis:

In Anbetracht der gegebenen Sach- und Rechtslage war der Beschwerde 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.

Zur Lösung der Frage, ob eine "entschuldbare" Verspätung vorliegt, ist die im Erkenntnis angeführte, umfassende und langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden. Bei den im Einzelnen im Rahmen des zu übenden Ermessens zu beachtenden Kriterien (Dauer der Verspätung etc.) ist der gegebene Sachverhalt zu würdigen, sodass lediglich Tatfragen, dagegen keine "*Rechtsfragen* von grundsätzlicher Bedeutung" zu lösen sind. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 9. Jänner 2019