

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse über die Beschwerde vom 18.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.02.2016 betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als die Zwangsstrafe mit EUR 150,00 festgesetzt wird.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit gerichtlich beglaubigtem Übergabsvertrag vom 14.08.2015 wurde der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) von ihrem Ehegatten gegen Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes eine dort näher definierte Liegenschaft übergeben. Mit Schriftsatz vom 20.08.2015 reichte die Bf. den Übergabsvertrag gemeinsam mit der Abgabenerklärung (Gre 1) vom 14.08.2015 in Papierform mit dem Ersuchen um Bemessung und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sowie Übersendung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung beim Finanzamt ein.

Am 28.10.2015 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter Anführung einer Erfassungsnummer an die Bf. ein Vorhalt mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„Information

*Verpflichtung zur elektronischen Anzeige*

*Rechtsvorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen und für die die Steuerschuld nach dem 31.12.2012 entsteht (Vertragsdatum), sind mittels elektronischer Abgabenerklärung durch eine Parteienvertreterin/einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline anzuzeigen.*

*Die elektronische Anzeige durch eine Parteienvertreterin/einen Parteienvertreter ist gemäß § 10 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz bis zum 15. des dem Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Monats vorzunehmen.*

*Die Anzeige des Rechtsvorganges durch die Abgabe des Formulars Gre1 und/oder der Urkunde (Kopie) im Infocenter sowie die Übermittlung des Formulars Gre1 und/oder der Urkunde (Kopie) per Post ersetzt nicht die verbindlich vorgesehene Anzeige in Form der elektronischen Abgabenerklärung durch eine Parteienvertreterin/einen Parteienvertreter über FinanzOnline.*

*Sie werden daher ersucht zu veranlassen, dass der Rechtsvorgang vom 14.08.2015 mittels elektronischer Anzeige durch eine Parteienvertreterin/einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline angezeigt und die Erfassungsnummer anher bekannt gegeben wird.*

*Ende der Anzeigefrist gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG: 15.10.2015*

*Da die Anzeigefrist gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG bereits abgelaufen ist, ist die Anzeige über FinanzOnline ehestmöglich vorzunehmen.*

*Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der oben angeführte Rechtsvorgang erst nach erfolgter elektronischer Anzeige bearbeitet wird.“*

Mit am 11.12.2015 eingelangtem Schriftsatz antwortete die Bf.:

*„Ich bin nicht durch einen Parteienvertreter vertreten und bin gemäß § 10 Absatz 1 zweiter Satz dazu verpflichtet, und damit auch berechtigt, meinen Vertrag bei Ihnen anzuzeigen, und begehre die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer. Die elektronische Anzeige ist nur verbindlich für Parteienvertreter vorgesehen, ich darf das gar nicht. Ich muss aber meinen Vertrag anzeigen, was ich bereits gemacht habe. Da Sie mir die Erfassungsnummer mitgeteilt haben, beweist das, dass ich den Vertrag fristgerecht und richtig angezeigt habe. Ich begehre daher nochmals die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer“.*

Am 14.12.2015 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die Bf. eine Erinnerung, die elektronische Anzeige des Übergabsvertrages bis längstens 11.01.2016 durch eine Parteienvertreterin/einen Parteienvertreter über FinanzOnline nachzuholen. Zusätzlich wurde darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtbefolgung gegen die Bf. gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 250,00 festgesetzt werden kann, wobei gegen die Androhung der Zwangsstrafe kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig sei.

Mit Schreiben vom 06.01.2016 antwortete die Bf.:

*„Die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige ist für uns nicht verpflichtend, da wir nicht von einem Parteienvertreter vertreten werden. Dies wurde jedoch bereits lt. Einschreiben vom 07.12.2015 an Sie übermittelt und darauf erklärt. Wir ersuchen hiermit nochmals um Erledigung und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer“.*

Mit Bescheid vom 10.02.2016 wurde der Bf. vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wegen Unterlassung der fristgerechten Anzeige des Übergabsvertrages über FinanzOnline die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von EUR 250,00 vorgeschrieben und im Unterlassungsfall nach Fristablauf eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500,00 angedroht. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich war, weil die Bf. der vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen sei.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 17.02.2016 wendet die Bf. ein, dass sie die Abgabenerklärung ordnungsgemäß gemäß § 10 Abs 1 GrEStG mittels Zusendung der entsprechenden Urkunden eingebracht hätte, weshalb ihr auch eine Erfassungsnummer übermittelt worden wäre. Damit wäre sie ihrer Verpflichtung gemäß § 10 Abs 1 iVm § 9 GrEStG nachgekommen. Dem Gesetz wäre kein mit Kosten verbundener Anwalts- und Notariatszwang und elektronische Anzeigeverpflichtung entnehmbar. Letztere gelte nur für Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG, also im Falle der Selbstberechnung. Daraus sei zu schließen, dass alle anderen Personen gemäß § 9 GrEStG keine Selbstberechnung durchführen und die Abgabenerklärung nicht elektronisch – abgesehen von den in § 10 Abs 2, 2. Satz genannten Fällen - sondern nur in Papierform überreichen dürften. Die Bf. habe rechtskonform gehandelt, die verhängte Zwangsstrafe sei nicht gerechtfertigt. Es sei nach Ansicht der Bf. ein Irrtum, davon auszugehen, dass § 10 Abs 2, 1. Satz GrEStG zwingend vorsehe, dass alle Abgabenerklärungen nur durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG vorzulegen und elektronisch zu übermitteln seien. Vielmehr seien gemäß § 10 Abs 1 die in § 9 genannten Personen sowie die Notare und Rechtsanwälte usw. verpflichtet, die Erwerbsvorgänge beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.02. 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Die Bestimmung des § 10 Abs 1 GrEStG regelt, wer zur Anzeige eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges verpflichtet ist und bis wann die Anzeige zu erfolgen hat. § 10 Abs 2 regelt, in welcher Form die Anzeige zu erfolgen hat. Demnach ist die Abgabenerklärung durch einen Parteienverteter im Sinne des § 11 GrEStG (Rechtsanwälte und Notare) vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Auf Grund der zwingenden Regelung des § 10 Abs 2 GrEStG kann der Ansicht der Bf. nicht gefolgt werden, dass die Vorlage der Abgabenerklärung durch die in § 9 GrEStG genannten Personen in Papierform erfolgen kann. Gemäß § 11 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, die Befolgung ihrer Anordnungen zur Erbringung von Leistungen durch die Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen*

*Leistungen gehören auch die elektronische Übermittlung von Anbringen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.*

*Da die Bf. trotz Informationsschreiben vom 28.10.2015 und Erinnerung vom 14.12.2015 unter gleichzeitiger Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe iHv EUR 250,00 ihrer Verpflichtung, den Rechtsvorgang durch einen dazu befugten Parteienvertreter elektronisch anzeigen zu lassen, nicht nachgekommen ist, wurde die Zwangsstrafe mit Bescheid vom 10.02.2016 zu Recht verhängt. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen“.*

*Im fristgerecht eingelangten Vorlageantrag vom 24.03.2016 bringt die Bf. – auszugsweise wiedergegeben – vor:*

*„Es wird immer von einer zwingenden Regelung des § 10 Abs 2 GrEStG gesprochen, die überhaupt nicht vorliegt. § 10 Abs 2 GrEStG lautet:*

*,Die Abgabenerklärung ist durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln‘.*

*Diese Anordnung bestimmt lediglich, dass ein Parteienvertreter eine Abgabenerklärung halt eben nur im Sinne des § 11 elektronisch übermitteln darf und nicht mehr in Papierform. Sie bestimmt ferner, dass alle anderen Parteien, die keine Parteienvertreter sind, die Abgabenerklärung nicht elektronisch vorlegen müssen.*

*Das Finanzamt interpretiert diese Bestimmung rechtswidrig so, als würde diese Bestimmung wie folgt lauten:*

*,Die Abgabenerklärung darf nur durch einen Parteienvertreter elektronisch vorgelegt werden und von allen anderen Parteien überhaupt nicht‘.*

*Diese Fehlinterpretation stellt eine unzulässige Rechtsbeugung dar, die auf das schärfste zurückgewiesen wird. Hätte der Gesetzgeber die Bestimmung so haben wollen, dann wäre es möglich gewesen, diese Bestimmung genau so zu formulieren. Das ist aber nicht passiert. Das Finanzamt interpretiert in diese Bestimmung eine Notariats- und Anwaltpflicht, die an dieser Stelle absolut unzulässig ist. Im Grunderwerbsteuergesetz 1987 ist weder eine Notariatspflicht noch eine Anwaltpflicht enthalten.*

*§ 10 Abs 2 GrEStG bestimmt lediglich, WIE Parteienvertreter Abgabenerklärungen abzugeben haben. Hinsichtlich aller anderen in § 9 GrEStG genannten Personen, die ja ausdrücklich nicht verpflichtet sind, sich einen Parteienvertreter zu nehmen, sagt dieser Satz absolut nichts aus, weswegen die papiermäßige Vorlage der Abgabenerklärung nicht nur ausdrücklich zugelassen ist, sondern vom Grunderwerbsteuergesetz auch von allen anderen Parteien ausdrücklich verlangt wird.*

*Ich übe mein Recht aus, mich nicht durch einen Parteienvertreter vertreten zu lassen, und habe daher das Recht, die Abgabenerklärung in Papierform vorzulegen. Dass diese Vorlage zeitgerecht vorschriftsmäßig erfolgt ist, beweist die Erfassungsnummer und die Abgabekontonummer.*

*Ich verlange daher nochmals ausdrücklich die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer und die Aussetzung der Zwangsstrafe von EUR 250,00“.*

Eine Abfrage im Abgabensinformationssystem durch das Bundesfinanzgericht ergab, dass mit Bescheid vom 04.04.2016 die Grunderwerbsteuer betreffend den beschwerdegegenständlichen Übergabsvertrag in Höhe von EUR 2.256,00 festgesetzt wurde. Laut Kontenabfrage erfolgte die Zahlung der Grunderwerbsteuer am 11.05.2016.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zu Grunde:

Am 20.08.2015 wurde der Übergabsvertrag vom 14.08.2015 mit einer in Papierform eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 beim Finanzamt angezeigt. Der Abgabenerklärung wurde eine Ablichtung des gerichtlich beglaubigten Vertrages beigelegt.

Am 28.10.2015 wurde der Bf. vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Information über die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige übersandt. In dieser wurde ausdrücklich auf die Anzeige mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter verwiesen und ersucht, zu veranlassen, dass das Rechtsgeschäft mittels Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter in elektronischer Form angezeigt wird.

Seitens der Bf. wurde nur eine Stellungnahme, aus der auch hervorgeht, dass das Finanzamt ihr eine Erfassungsnummer mitgeteilt hat, übermittelt und die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer begehrt. Da keine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter erfolgte, erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 14.12.2015 eine Erinnerung, mit welcher neuerlich ersucht wurde, die Anzeige des Rechtsvorganges mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter bis zum 11.01.2016 zu veranlassen. Im Falle der Nichtbefolgung der verlangten Leistung innerhalb der in dieser Erinnerung gesetzten Frist wurde eine Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 250,00 angedroht.

In einer weiteren kurzen Stellungnahme vom 06.01.2016 betonte die Bf. nochmals, dass für sie die elektronische Anzeige nicht verpflichtend sei, da sie nicht von einem Parteienvertreter vertreten wird.

Nachdem der Erinnerung und Aufforderung nicht entsprochen worden war, setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 10.02.2016 eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 250,00 fest. Bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde das gegenständliche Rechtsgeschäft nicht mit einer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter in elektronischer Form angezeigt.

Für den gegenständlichen Erwerbsvorgang wurde am 04.04.2016 die Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von EUR 2.256,50 vorgeschrieben, welcher am 11.05.2016 zur Einzahlung gebracht wurde.

Das Erkenntnis des BFG, 18.9.2014, RS/7100024/2014 erläutert ausführlich die grunderwerbsteuerliche Abgabenerklärung in der auch auf den hier beschwerdegegenständlichen Sachverhalt anzuwendenden Gesetzeslage. Zum Verständnis wird darauf hingewiesen, dass dem oben erwähnten Erkenntnis ein Säumnisbeschwerdeverfahren betreffend Grunderwerbsteuer bezüglich eines Kauf- und Übergabsvertrages zugrunde liegt. Die folgenden Absätze beinhalten jedoch grundlegende Ausführungen über Abgabenerklärungen und die neue Bestimmung des § 10 Abs 2 GrEStG:

*„Die grunderwerbsteuerliche Abgabenerklärung nach der Novellierung des § 10 GrEStG durch das Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. I 22/2012)*

*Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist.*

*Sind gemäß § 133 Abs. 2 BAO amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragungen oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke.*

*Da im vorliegenden Fall ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Kaufvertrag- und Übergabsvertrag abgeschlossen wurde, ist die hier maßgebliche Vorschrift § 10 GrEStG 1987 idF BGBl. I 22/2012 (112/2012). Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. I 22/2012) wurde auch die Immobilienertragssteuer eingeführt und steht in engem Zusammenhang mit der Novellierung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987.*

*Gemäß § 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 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; ....*

*Gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 ist die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. In den Fällen des § 3 Abs. 1 Z 4 und 5 kann die Abgabenerklärung auch durch die in § 9 genannten Personen vorgelegt und elektronisch übermittelt werden. Ist über den in der elektronischen Abgabenerklärung enthaltenen Erwerbsvorgang eine Urkunde errichtet worden, .... Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Übermittlung der elektronischen Abgabenerklärung mit Verordnung näher zu regeln.*

*Gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter)....*

*Nach den Gesetzesmaterialien zu § 10 GrEStG 1987 idF des Stabilitätsgesetzes 2012 [1680 der Beilagen XXIV. GP –Regierungsvorlage] ist die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 (Notare und Rechtsanwälte) vorzulegen und die Übermittlung der Abgabenerklärung hat dabei elektronisch zu erfolgen: „Diese Verpflichtung zur Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG dient einerseits verwaltungsökonomischen Interessen, andererseits der Verfahrensbeschleunigung .... Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle [betreffend Immobilienertragssteuer] Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken zugleich Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG darstellen, soll die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik um ertragssteuerliche Komponenten erweitert werden. In diesem Zusammenhang soll § 10 GrEStG dahingehend abgeändert werden, dass die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare und Rechtsanwälte) vorzulegen ist. Die Übermittlung der Abgabenerklärung hat dabei elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen.“*

*Wie der Bf. zwar richtig ausgeführt hat, bleibt die Verpflichtung zur Vorlage einer Abgabenerklärung für die Parteien des Kaufvertrages sowie für jene Bevollmächtigte, die entweder am Erwerb des Grundstücks oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt haben, aufrecht. Bedeutsam ist das allerdings nur für die Fälle, in welchen der Grundstückserwerb gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 (Flurbereinigung) oder § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 (Behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland) befreit ist, da in diesen beiden Fällen die Abgabenerklärung auch durch die in § 9 GrEStG 1987 genannten Personen, also die Parteien des Kaufvertrages, vorgelegt und elektronisch übermittelt werden kann. (vgl. Urtz Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 413). Aus dem Akteninhalt geht nicht hervor, dass eine der beiden Befreiungen vorliegt oder beantragt wurde.*

*Laut Urtz (Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 411) bedeutet das, dass zur Vorlage der Abgabenerklärung nur mehr Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG 1987 berechtigt sind, also Notare und Rechtsanwälte. „Dies stellt insoweit eine Änderung zur bisherigen Rechtslage dar, als ....sowohl die in § 9 GrEStG 1987 genannten Personen (= Parteien des Kaufvertrages) als auch die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten“ zur Vorlage der Abgabenerklärung verpflichtet und damit auch berechtigt waren. Nach der Rechtslage nach dem StabG 2012 [1680 der Beilagen XXIV. GP –Regierungsvorlage] sind nur mehr Rechtsanwälte und Notare dazu berechtigt; damit sind sowohl die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (= Parteien des Kaufvertrages) als auch die „sonstigen Bevollmächtigten“ von dieser Berechtigung zur Vorlage der Abgabenerklärung ausgeschlossen.“*

*Nun ist zu untersuchen, ob die Vorschrift des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 so weit geht, dass der Ausschluss der am Erwerbsvorgang beteiligten Personen von der Berechtigung*

der Vorlage der Abgabenerklärung bedeutet, dass ohne elektronische Vorlage der Abgabenerklärung durch Notare oder Rechtsanwälte eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht möglich ist. Dazu sind zuerst Überlegungen zur rechtlichen Qualität der Abgabenerklärung iSd Bundesabgabenordnung anzustellen.

#### *Erwägungen zur rechtlichen Qualität einer Abgabenerklärung*

„Steuererklären“ heißt, dem Finanzamt die für eine Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben (z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 39 Tz 1 und § 42 Tz 1, Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 42 Tz 1). Abgabenerklärungen sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 133, Tz 7). Gemäß § 85a BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Der Abgabepflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, dass über seine Anbringen abgesprochen wird. (VwGH 17.6.1992, 87/13/0090). Über Abgabenerklärungen ist ein Bescheid auch dann zu erlassen, wenn keine Abgaben festzusetzen sind. (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 85a, Tz 13; Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, GrEStG 1987, § 3, Rz 9). Die Bestimmungen über die Vorlage der Abgabenerklärung sind Ausfluss der Amtswegigkeit des Verfahrens, d.h. Einleitung des Verfahrens und Feststellung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 115 BAO). Die Amtswegigkeit des Verfahrens wird durch Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen ergänzt. So besagt § 119 BAO, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Eines der Instrumente ist die Abgabenerklärung. Während die Anzeigepflicht die Mitteilung an die Behörde über einen steuerlich relevanten Umstand betrifft, bedeutet die Abgabenerklärung die Bekanntgabe der für die Steuerbemessung relevanten Daten. (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II/3, 234-235; s.a. Fellner, Grunderwerbsteuer, § 10, Rz 5 und 5a, Jänner 2013).

#### *Materieller Abgabenerklärungsbegriff*

Stoll (BAO-Kommentar, 1496) definiert die Abgabenerklärung als „eine durch Vordrucke formalisierte Zusammenfassung von Mitteilungen über tatsächliche Gegebenheiten, Ereignisse, Zustände, Veränderungen und Verhältnisse, die bezogen auf den Gegenstand der für einen bestimmten Zeitraum oder Zeitpunkt zu erhebenden Abgabe rechtsbedeutsam sind oder rechtsbedeutsam sein können. Abgabenerklärungen sind angesichts ihres Inhaltes, als auch im Hinblick auf ihre Formgebundenheit die erste und wesentlichste Grundlage für die jeweilige einzelne Abgabenfestsetzung, aber auch für die Gesamttätigkeit der Abgabenerhebung (als Organisationsaufgabe verstanden) bedeutsam.“ und leitet aus der Judikatur (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161) einen materiellen Abgabenerklärungsbegriff in dem Sinn ab, dass die Erklärungspflicht dann erfüllt ist, wenn die zuständige Abgabenbehörde, einerlei, ob unter Verwendung von vorgesehenen Vordrucken oder ohne diese, in die



Lage versetzt wird, ein vollständiges Bild vom abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalt zu gewinnen, sodass aufgrund der Mitteilungen des Abgabepflichtigen objektiv eine sachgerechte Abgabenerhebung möglich wird. (Stoll, BAO-Kommentar, 1509). Die Anzeige- und Erklärungspflichten können aus materiell-rechtlicher Sicht nicht verletzt sein, wenn iSd § 119 BAO rechtzeitig, inhaltlich richtig und vollständig offen gelegt und angezeigt wird. Es geht darum, dass den Abgabenbehörden zusammengefasste Informationen von substantiiertem Gehalt gegeben werden, die ein erstes, aber ergebnishaft vollständiges und zutreffendes Bild über Steuersubjekt, Steuergegenstand und besteuierungsbedeutsame Umstände vermitteln, sodass die Behörde das Veranlagungsverfahren durchführen kann. (Stoll, BAO-Kommentar, 1509). Selbst wenn Formgebote wie z.B. Vordruckverwendung verletzt werden oder die Mängelbehebung (Aufforderung vordrucksgerechte Abgabenerklärungen abzugeben) unterlassen wird, sind Abgabenerklärungen materiell zu würdigen, was dem Grundsatz der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit entspricht, der in formalen Erfordernissen keine Schranken seiner Maßgeblichkeit haben darf. (Stoll, BAO-Kommentar, 1510). Auch weiteres spricht dafür. Abgabenerklärungen liegen daher auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden. Sie liegen weiters vor, wenn sie zB unter Verletzung des § 42 Abs. 1 EStG 1988 nicht elektronisch, sondern auf Papier eingereicht werden. (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 133, Tz 6 unter Verweis auf VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 139, Rz 9; Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 10 GrEStG, Rz 32, <http://www.lexisnexis.com/at/recht>; Abfrage vom 12.3.2014). Im Gegensatz zu § 10 GrEStG spricht zwar § 42 EStG von „Zumutbarkeit“ der elektronischen Übermittlung, das ändert aber nichts an der Qualität der Abgabenerklärung. Denn laut VwGH 22.10.1992, 92/16/0014, ergangen zur Vorgängerbestimmung § 18 GrEStG 1955, dienen nach § 119 Abs. 2 BAO der Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht insbesondere Abgabenerklärungen, welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgaben bilden:

„Dieser Anordnung kann aber nicht die Bedeutung beigelegt werden, dass dann, wenn der Abgabenschuldner nicht die vorgeschriebene Drucksorte zur Anzeige verwendet, die im § 18 GrEStG 1955 [= § 10 GrEStG 1987] vorgesehene Anzeigepflicht aus diesem Grunde bereits verletzt wäre. Die Vorlage des Vordruckes dient nur der Erleichterung der Tätigkeit der Finanzbehörde (vgl. den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Grunderwerbsteuergesetz-Novelle 1962, 779 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX. GP). Auf das formelle Erfordernis der Vorlage einer Abgabenerklärung gemäß § 18 GrEStG 1955 kommt es daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO [aF] noch für die Rechtsfolge des .... § 20 Abs. 6 GrEStG 1955[= § 17 GrEStG 1987], an. Auch für den Bereich des § 33 Abs. 1 FinStrG muss es daher zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Anzeigepflicht genügen, wenn der Abgabepflichtige zwar die Erstattung einer formgerechten Abgabenerklärung nach dem § 18 Abs. 1 GrEStG 1955 unterlässt, jedoch dem Finanzamt den Erwerbsvorgang an sich bekanntgibt und

*dieser Mitteilung alle jene Erläuterungen hinzufügt, die notwendig sind, damit die Behörde in die Lage versetzt wird, die Abgabe in der gesetzlichen Höhe festzusetzen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 1960, Zl. 2671/59, Slg.Nr. 2197/F, ausgeführt hat, muss es für die Ermittlung der zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer erforderlichen Grundlagen in der Regel ausreichen, wenn der zur Anzeige Verpflichtete den schriftlichen Vertrag dem Finanzamt in Urschrift oder in Abschrift vorlegt, soweit dieser Vertrag die zur Festsetzung der Steuer geeigneten Angaben enthält (vgl. hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 1982, Zl. 81/16/0003, Slg.Nr. 5645/F).“*

*Der Gesetzgeber wollte mit § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 einen Anreiz schaffen, dass die Grunderwerbsteuer durch einen Notar oder Rechtsanwalt, und damit auch die Immobilienertragssteuer selbstberechnet wird. (Urtz Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 338). § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 sieht vor, dass die Abgabenerklärung elektronisch über FinanzOnline eingereicht werden muss. Wird eine Abgabenerklärung Grunderwerbsteuer nunmehr in Papierform eingebracht, ist dies unzulässig, worauf die Finanzverwaltung die zur Vorlage einer bzw. zur Anzeige mit einer Abgabenerklärung verpflichteten Personen auch hinweist (Urtz Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 414), wie dies auch im vorliegenden Fall geschehen ist.*

*In § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 ist aber nur die Art und Form der Vorlage der Abgabenerklärung geregelt. Aus § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 und der Literatur geht nicht hervor, dass eine Abgabenerklärung, die in Papierform und nicht durch einen Notar oder Rechtsanwalt eingebracht wird, ein rechtliches Nichts, also kein Anbringen ist, über welches ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden wäre. Daraus ließe sich nämlich der Umkehrschluss ableiten, dass ein Finanzstrafverfahren nur in den Fällen durchgeführt werden dürfte, in welchen eine elektronische Abgabenerklärung von den Parteienvertretern gelegt worden wäre. Käme z.B. ein Fall des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 („Erwerb der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis“) hervor, könnte ohne Abgabenerklärung nie Grunderwerbsteuer festgesetzt werden.*

*Aus den Gesetzesmaterialien [1680 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage] lässt sich ebenfalls nicht entnehmen, dass eine Abgabenerklärung in Papierform kein Anbringen iSd des § 85 BAO sein sollte. Diese sprechen davon, dass § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 verwaltungsökonomischen Interessen und der Verfahrensbeschleunigung dienen sollte und dadurch die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik – UND NICHT DIE STEUERFESTSETZUNGSSYSTEMATIK - um ertragssteuerliche Komponenten erweitert wurde.*

*Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts – wobei es hier nicht um Verletzung von Anzeige- und Erklärungspflichten iSd § 119 BAO geht – wurde im Vorlauf zur vorliegenden Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO rechtzeitig eine Abgabenerklärung gelegt und die Vertragsurkunde mit gesendet. Der Bf. gab dem Finanzamt Informationen, die dem Finanzamt die Durchführung eines Bemessungsverfahrens Grunderwerbsteuer*

ermöglichten. Das geht auch aus dem Akteninhalt hervor - das Finanzamt hatte die Bewertungsstelle wegen der Einheitswerte kontaktiert, hatte sich Gedanken zur Gegenleistungseigenschaft des Wohnrechtes gemäß Punkt VI des Kauf- und Übergabsvertrages gemacht und Berechnungen zur Höhe der Bemessungsgrundlagen angestellt. Die Abgabenerklärung ist nicht nur (irgend-)ein „Anbringen“, über das (irgend-)ein „formaler“ Bescheid ergehen muss. Im Gegenteil, wenn sie analog zu § 119 BAO mitsamt mitgereicherter Vertragsurkunde den entsprechenden substantiierten Gehalt aufweist und das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in die Lage versetzt, die Grunderwerbsteuerbemessung durchzuführen, ist die Abgabenerklärung im materiellen Sinn ein Anbringen, über welches ein Steuerfestsetzungsbescheid zu ergehen hat oder das Finanzamt festzuhalten hat, dass der Vorgang grunderwerbsteuerbefreit und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen ist.

#### *Formeller Abgabenerklärungsbegriff*

Der gegenständliche Kauf- und Übergabsvertrag wurde zwar mit dem amtlichen Vordruck Gre 1 in Papierform angezeigt, doch stellt insoweit § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 gegenüber § 133 BAO eine *lex specialis* dar. Die Formvorschrift des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 heißt, dass die Abgabenerklärung elektronisch durch einen Notar oder Rechtsanwalt vorgelegt werden muss und diese Formvorschrift hat der Bf. nicht eingehalten. Vom Bf. darf nämlich nicht übersehen werden, dass die Abgabenerklärung formell durch die Eingabemasken in FinanzOnline in ihrem Aufbau und in ihrer Gliederung des Informationsstoffes in die systematische Ordnung des Grunderwerbsteuergesetzes die übernahmefähige Grundlage der Abgabenfestsetzung bildet. (Stoll, BAO-Kommentar, 1497). Nicht nur Abgabenerklärungsvordrucke in Papierform, sondern auch Eingabemasken in FinanzOnline und im vorliegenden Fall die elektronische Vorlage nur durch Notare und Rechtsanwälte sind Ermittlungsinstrumente, sie dienen der Vereinfachung des Verfahrens. Hier insbesondere deswegen, da Notare und Rechtsanwälte schon vor dem 1.1.2013 eine Vielzahl der Grunderwerbsteuerfälle elektronisch über FinanzOnline abwickelten und weil dieses Verfahren auch der rascheren Entrichtung der Immobilienverkehrssteuer dient. Die einzelnen Positionen der Eingabemasken in FinanzOnline sind in ihrer Anordnung und Ausgestaltung das vorweggenommene Spiegelbild der Feststellungen, die bei Festsetzung zur Berücksichtigung gelangen, sie stellen formalisierte Schritte der Mitwirkung des Abgabepflichtigen am Besteuerungsverfahren dar, (Stoll, BAO-Kommentar, 1509), die bei der Grunderwerbsteuer gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 durch Notare oder Rechtsanwälte vorgenommen werden muss.

Mit § 10 Abs. 2 GrEStG 1987, der anordnet, dass zwingend nur Notare oder Rechtsanwälte die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen können, liegt eine gesetzliche Verpflichtung vor, „dem förmlichen Erklärungsgebot auch förmlich“ nachzukommen. (Stoll, BAO-Kommentar, 1510; Fellner, Kommentar zum GrEStG, § 10 Rz 22). § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 ist mit Konsequenzen versehen, wenn die Abgabenerklärung in Papierform von den Vertragsteilen und nicht elektronisch durch Notare und Rechtsanwälte eingebracht wird. Diese Verpflichtung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 kann

*mit Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden. (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1510; VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022). Je nach Fallkonstellation kann die elektronische Nichtvorlage der Abgabenerklärung durch Notare oder Rechtsanwälte allenfalls nachteilige Folgen bei der Immobilienertragssteuer haben. Es könnten auch Ordnungswidrigkeiten nach dem Finanzstrafgesetz vorliegen“.*

Auch wenn im erwähnten Erkenntnis nicht eine Zwangsstrafe, sondern Grunderwerbsteuer streitgegenständlich ist, so erhellt das Judikat für den beschwerdegegenständlichen Fall dennoch Folgendes:

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 119 E 5 und die dort zitierte Judikatur).

Der Erfüllung dieser Offenlegungspflicht dienen nach Absatz 2 des § 119 BAO die Abgabenerklärungen. Während die Anzeigepflicht die Mitteilung an die Behörde über einen steuerlich relevanten Umstand betrifft, bedeutet die Abgabenerklärung die Bekanntgabe der für die Steuerbemessung relevanten Daten (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II3, 235).

Mit Schriftsatz vom 20.08.2015 übermittelte die Bf. dem Finanzamt die Abgabenerklärung Gre1 in Papierform einschließlich Übergabsvertrag vom 14.08.2015. Indem die Bf iSd § 119 BAO rechtzeitig, inhaltlich richtig und vollständig offen gelegt hat, hat sie ihre Anzeige- und Erklärungspflicht erfüllt. Auch wenn dem Formgebot des § 10 Abs 2 GrEStG in Form der elektronischen Vorlage durch einen Parteienvertreter nicht entsprochen wurde, hatte das Finanzamt die Abgabenerklärung samt Beilagen als Anbringen iSd § 85 BAO materiell zu würdigen und seine Entscheidungspflicht iSd § 85a BAO wahrzunehmen. Aus diesem Grund erließ das Finanzamt einen Grunderwerbsteuerbescheid und kam damit seiner Pflicht zum bescheidmäßigen Abspruch über die Abgabenerklärung nach.

Wenn die Bf. meint, dass sie durch die Vorlage der Abgabenerklärung in Papierform einschließlich Urkunden vorschriftsmäßig und rechtzeitig gehandelt hätte, was die Vergabe einer Erfassungs- und Abgabekontonummer und letztlich die Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides ihrer Ansicht nach beweise, so ist dem entgegenzuhalten, dass sie dadurch zwar die oben erwähnte Anzeige-, Erklärungs- und Offenlegungspflicht, allerdings nicht die in § 10 Abs 2 GrEStG geforderten Formvorschriften erfüllt hat. Dadurch belastete sie die Abgabenbehörde mit erhöhtem Eingabe- und Verwaltungsaufwand und behinderte die durch § 10 Abs 2 leg.cit. intendierte Verwaltungsökonomie.

Wie bereits oben ausgeführt, kann die Verpflichtung des § 10 Abs 2 GrEStG mit Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden.

§ 111 BAO lautet:

- (1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.
- (2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.
- (3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.
- (4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204) und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. z.B. die Erkenntnisse VwGH 28.10.1998, 98/14/0091, 24.5.2007, 2006/15/0366). Die Verpflichtung des § 10 Abs 2 GrEStG kann daher – wie bereits an anderer Stelle erwähnt - mit Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden. Zwangsstrafen sind keine Geldstrafen für Gesetzesübertretungen und dienen nicht der Bestrafung einer Person, sondern sind ein reines Zwangsmittel, Vollstreckungsmittel, Beugemittel (Stoll, BAO-Komm, 1192, 1194).

Die Voraussetzungen des § 111 BAO für die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegen nach der Aktenlage vor. Trotz Androhung einer Zwangsstrafe in der „Erinnerung“ des Finanzamtes vom 14.12.2015 und Setzung einer Frist zur Nachholung erfolgte keine Vorlage und elektronische Übermittlung der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter. Die Verhängung der Zwangsstrafe durch den angefochtenen Bescheid vom 10.02.2016 erfolgte dem Grunde nach daher zu Recht.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079) das auch im Rechtsmittelverfahren zu beachten ist (VwGH 26.6.2000, 95/17/0188).

Das Finanzamt hat die Zwangsstrafe mit EUR 250,00 festgesetzt. Dies entspricht etwas mehr als 10% der für den Erwerbsvorgang festgesetzten Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 2.256,00. Angesichts der Tatsache, dass die Bf. den Erwerbsvorgang dem Finanzamt (wenn auch nicht in der vorgeschriebenen Form) jedoch materiell vollständig und rechtzeitig angezeigt, die Steuer auch bereits entrichtet hat und einer Fehlinterpretation der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen unterlegen ist,

erscheint nach Ansicht des Bundesfinanzgericht eine Herabsetzung der Zwangsstrafe auf EUR 150,00 als angemessen.

Wenn die Bf. sowohl in ihrer Beschwerde als auch im Vorlageantrag vorbringt, dass dem Grunderwerbsteuergesetz kein mit Kosten verbundener Anwalts- und Notariatszwang entnehmbar sei, sei abschließend nochmals auf das Erkenntnis des BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014 verwiesen:

*„.....Die Mitwirkungspflicht in Form einer zwingenden Vorlage der Abgabenerklärung durch bestimmte Personen ist keine Spezialität des Grunderwerbsteuergesetzes, sie ist insbesondere mit Steuervorschriften, die eine zwingende Selbstberechnung vorsehen, vergleichbar (z.B. § 7 VersStG; vgl. UFS 4.12.2006, RV/0729-W/06) und steht zusätzlich in Verbindung mit § 30c EStG, wonach der Parteienvertreter die Mitteilung betreffend ImmoEST für den Veräußerer an das Einkommensteuerfinanzamt machen muss. Die durch elektronische Vorlage der Abgabenerklärung durch Rechtsanwälte oder Notare für den Steuerschuldner entstehenden Kosten sind analog § 313 BAO zu sehen, wonach jede Partei ihre Kosten selbst zu tragen hat..... Während der Anwaltszwang im Zusammenhang mit der Prozessfähigkeit steht, sieht § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 nur ein Mitwirkungsrecht Dritter ähnlich wie bei der Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer, Versicherungssteuer uvm. vor, das nach der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung ans Finanzamt endet. Der Bf. bleibt „Partei“ und im grunderwerbsteuerlichen Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt „direkter Ansprechpartner“, seine bundesabgabenordnungsrechtliche Prozessfähigkeit geht dadurch nicht verloren.....“*

Aus all diesen Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, weil sich das Bundesfinangericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte.

Salzburg-Aigen, am 24. März 2017

