

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 23.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 22.04.2014, ERFNR XY/2014, betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird von € 250,00 auf € 50,00 herabgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 24.12.2013 erwarb die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) die Liegenschaft EZ1 der KG A.

Dieser Kaufvertrag wurde am 03.01.2014 in Papierform beim Finanzamt zur Erfassungsnummer XY/2014 zur Anzeige gebracht.

Am 21.02.2014 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter Anführung der Erfassungsnummer an die Bf einen 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 anzugeben.

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 24.12.2013 Übergabsvertrag mit Übergeberin 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: 15.02.2014

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

Da der Ablauf der Anzeigefrist gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG unmittelbar bevorsteht, ist die Anzeige über FinanzOnline ehestmöglich vorzunehmen.

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

Vorgemerker Termin: 07.03.2014“

Mit Erinnerungsschreiben vom 04.03.2014 setzte das Finanzamt noch einmal eine Nachfrist für die elektronische Anzeige und sprach gleichzeitig die Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 250,00 aus.

Eine elektronische Anzeige erfolgte nicht.

Mit angefochtenem Bescheid vom 22.04.2014 wurde eine Zwangsstrafe in Höhe von € 250,00 festgesetzt.

Innerhalb offener Frist wurde Beschwerde erhoben, der Antrag gestellt den Bescheid aufzuheben und dies wie folgt begründet:

"1) Ich habe als Steuerschuldnerin im Sinne des § 9 GrEStG die Abgabenerklärung ordnungsgemäß laut § 10 Abs. 1 GrEStG mittels Zusendung der entsprechenden Urkunden getätigt.

2) Zudem kann ich dem Gesetz für den Vorgang der Abgabenerklärung an das Finanzamt keine Verpflichtung zur Parteienvertretung entnehmen - § 10 Abs. 1 GrEStG spricht davon, dass die in § 9 GrEStG genannten Personen sowie befugte Rechtsvertreter und Bevollmächtigte zur ungeteilten Hand dazu verpflichtet sind.

3) In weiterer Folge ist für mich aus dem Gesetz keine Verpflichtung zur elektronischen Anzeige des Rechtsvorganges entnehmbar - § 10 Abs. 2 GrEStG erwähnt lediglich die Verpflichtung zur elektronischen Abgabenerklärung durch Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG, also im Fall der Selbstberechnung. Da ich kein Parteienvertreter bin und ich mich auch nicht durch einen Parteienvertreter vertreten lassen muss - entgegen der

irrigen Rechtsanwendung der entscheidenden Behörde - ist meine Abgabenerklärung ausreichend und daher die Verhängung der Zwangsstrafe nicht gerechtfertigt."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2014, zugestellt am 12.06.2014, wurde die Beschwerde gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe als unbegründet abgewiesen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Begründung verwiesen.

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Bericht vom 13.10.2014 wurde die Beschwerde und der entsprechende Verwaltungsakt an das Verwaltungsgericht vorgelegt.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht erstattete die Bf mit Schriftsatz vom 12.11.2014 nachstehende ergänzende Einwendungen:

"Es wird dargelegt, dass gem. § 10 Abs. 2 GrEStG die Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter zwingend vorgesehen ist.

Richtig ist, dass gem. § 10 Abs. 1 GrEStG die in § 9 GrEStG genannten Personen sowie die Notare und Rechtsanwälte usw. verpflichtet sind, die Erwerbsvorgänge beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Der Irrtum des Finanzamts bei der Auslegung des § 10 Abs. 2 S1 GrEStG liegt darin, dass es vermeint, dass alle Abgabenerklärungen nur durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG vorzulegen und elektronisch zu übermitteln sind.

Wenn der Gesetzgeber die Bestimmung so hätte haben wollen, hätte er sie gerne so formulieren können.

In Wahrheit heisst dieser 1. Satz nicht anderes, dass Parteienvertreter Abgabenerklärungen eben nur im Sinne des § 11 GrEStG vorlegen und elektronisch übermitteln dürfen. Hinsichtlich aller anderen im § 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 ausdrücklich zugelassen ist.

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 und vorschriftsmäßig erfolgt ist, beweist die ErfNr XY/2014-22."

Am 15.12.2014 setzte die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer für den Übergabsvertrag mit € 419,69 fest.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zu Grunde:

Am 03.01.2014 wurde der Übergabsvertrag mit einem Begleitschreiben beim Finanzamt angezeigt.

Am 21.02.2014 wurde der Bf vom zuständigen Finanzamt 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.

Da keine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter erfolgte, erging vom Finanzamt am 04.03.2014 eine Erinnerung, mit welcher neuerlich ersucht wurde, die Anzeige des Rechtsvorganges mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter bis zum 28.03.2014 zu veranlassen. Im Falle der Nichtbefolgung der verlangten Leistung innerhalb der in dieser Erinnerung gesetzten Frist wurde eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,00 angedroht.

Nachdem der Erinnerung und Aufforderung nicht entsprochen worden war, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 22.04.2014 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 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.

Das BFG hat im Erkenntnis vom 24.03.2017, RV/6100453/2016, wie folgt ausgeführt:

"Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18.09.2014, 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 anzugeben. 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 [betrifft 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, alssowohl 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, *EStG15*, § 42 Tz 1). Abgabenerklärungen sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85 Abs. 1 BAO (Ritz, *BAO5*, § 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, *BAO5*, § 85a, Tz 13; Fellner, *Gebühren und Verkehrsteuern*, GrEStG 1987, § 3, Rz 9). Die Bestimmungen über die Vorlage der Abgabenerklärung sind Ausfluss der Amtsweigigkeit des Verfahrens, d.h. Einleitung des Verfahrens und Feststellung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 115 BAO). Die Amtsweigigkeit 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 II3, 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 substantiertem Gehalt gegeben werden, die ein erstes, aber ergebnishaft vollständiges und zutreffendes Bild über Steuersubjekt, Steuergegenstand und Besteuerungsbedeutsame 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, BAO5, § 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 ermöglichen. 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 mitgereichter 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 Immobilienertragssteuer 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 (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 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 (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II3, 235)."

Die Bf übermittelte dem Finanzamt den Übergabsvertrag. 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 das Schreiben samt Beilage 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 Urkunde vorschriftsmäßig und rechtzeitig gehandelt hätte, was die Vergabe einer Erfassungsnummer 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.

Das BFG hat im Erkenntnis vom 20.05.2015, RV/7103782/2014, zur Frage der Verfassungsmäßigkeit nachstehende Rechtsansicht vertreten:

"Das Bundesfinanzgericht hat bereits in seinem Erkenntnis vom 18.09.2014, RS/7100024/2014, dem ein Fall zu Grunde lag, der nach § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG von der Besteuerung ausgenommen war, ausgeführt, dass es die Vorschrift des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG für verfassungsrechtlich unbedenklich hält. Ein Verstoß gegen Art. 5 StGG kann nicht erblickt werden, da die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt ist und der Ausschluss von Kostenersatzansprüchen in bestimmten Verfahren keinen Eigentumseingriff darstellt. Die Mitwirkungspflicht in Form einer zwingenden Vorlage der Abgabenerklärung durch bestimmte Personen ist keine Spezialität des Grunderwerbsteuergesetzes und hatte der Verfassungsgerichtshof gegen solche Mitwirkungspflichten keine grundsätzlichen Bedenken (vgl. VfSlg. 6425/1971, VfSlg. 7158/1973, VfSlg. 7975/1977, VfSlg. 15773/2000). Der Anwaltszwang steht im Zusammenhang mit der Prozessfähigkeit, während § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG nur ein Mitwirkungsrecht Dritter ähnlich wie bei anderen Steuern (Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer, Versicherungssteuer usw.) vorsieht, das nach der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung ans Finanzamt endet.

Auch im Erkenntnis vom 21.01.2015, RV/3100826/2014, wurde die Bestimmung des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG vom Bundesfinanzgericht als verfassungskonform angesehen. Im 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I 2012/22, wurde im Zusammenhang mit der Einführung einer Immobilienertragssteuer für private Grundstücksveräußerungen das Grunderwerbsteuergesetz dahingehend abgeändert, dass die Abgabenerklärung und die Selbstbemessung nur mehr durch Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG vorgenommen werden kann. Augenscheinlich sollte damit ein gewisser Anreiz geschaffen werden, dass für den Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer und die Immobilienertragssteuer durch einen Parteienvertreter selbst berechnet wird. In jenen

Fällen, für die keine Selbstberechnung erfolgt, ist die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Wege von FinanzOnline vorzulegen. Sieht man diese mit der Neufassung des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG letztendlich verfolgten Zielsetzungen, dann hat das Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Abgabenrecht (vgl. VfSlg. 10001/1984, 15432/1999 u.a.) selbst keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG. Diese gesetzliche Regelung ist wegen der vom Gesetzgeber damit unzweifelhaft beabsichtigten allgemeinen Folgen/ Auswirkungen weder unverhältnismäßig, unsachlich noch gleichheitswidrig und liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers."

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 vom 09.12.1992, 91/13/0204) und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH vom 27.09.2000, 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 vom 28.10.1998, 98/14/0091, und vom 24.05.2007, 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; vgl. BFG vom 24.03.2017, RV/6100453/2016).

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 04.03.2014 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 erfolgte dem Grunde nach daher zu Recht.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 22.02.2000, 96/14/0079), das auch im Rechtsmittelverfahren zu beachten ist (vgl. VwGH 26.06.2000, 95/17/0188).

Das Finanzamt hat die Zwangsstrafe mit EUR 250,00 festgesetzt. Dies entspricht in etwa 59% der für den Erwerbsvorgang festgesetzten Grunderwerbsteuer in Höhe von € 419,69. Angesichts der Tatsache, dass die Bf den Erwerbsvorgang dem Finanzamt (wenn auch nicht in der vorgeschriebenen Form) jedoch materiell vollständig und rechtzeitig angezeigt und einer Fehlinterpretation der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen unterlegen ist, erscheint nach Ansicht des Bundesfinanzgericht eine Herabsetzung der Zwangsstrafe auf € 50,00 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 18.09.2014, RS/7100024/2014 verwiesen (vgl. BFG vom 24.03.2017, RV/6100453/2016):

„.....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 uvam. 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.....“

Der Beschwerde kommt daher nur teilweise Berechtigung zu, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht 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 14. Juli 2017