

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen der \*\*\*\*Bf+ADRESSE\*\*\*\*, vertreten durch ÖBUG Dr. Nikolaus Wirtschaftstreuhand KG Steuerberatungsgesellschaft, St. Veit-Gasse 8, 1130 Wien,

**1. RV/7102023/2017:** gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. März 2017, ErfNr. \*\*\*\*x1\*\*\*\*, StNr. \*\*\*\*x2\*\*\*\* betreffend eine Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO (§ 10 GrEStG) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

**2. RV/7100225/2019:** gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. November 2018, ErfNr. \*\*\*\*x3\*\*\*\*, StNr. \*\*\*\*x2\*\*\*\* betreffend Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO (§ 10 GrEStG) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

**Strittig ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO, weil die Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG durch einen Wirtschaftstreuhänder in Papierform und nicht elektronisch durch einen Rechtsanwalt oder Notar vorgelegt wurde.**

**Übersicht:**

1. Verfahrensverläufe
2. Gesetzesmaterialien
3. Erwägungen
  - 3.1. Erster Schritt: Kann § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 hinsichtlich der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung auf Wirtschaftstreuhänder ausgedehnt werden
  - 3.2. Zweiter Schritt: Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO
    - 3.2.1. Ist die Erzwingung der Beauftragung eines Rechtsanwaltes oder Notars einer Zwangsstrafe zugänglich
    - 3.2.2. Die Aufforderung, die elektronische Abgabenerklärung durch einen Notar oder Rechtsanwalt vorlegen zu lassen, fällt unter die Anordnung gemäß § 111 BAO
    - 3.2.3. Mit erfolgter „Veranlagung“ besteht keine Verpflichtung mehr, eine Abgabenerklärung abzugeben
4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung
5. Unzulässigkeit der Revision

## **1. Verfahrensverläufe**

**Zu 1. RV/7102023/2017:** Die Bf. erwarb mit **Anteilskaufvertrag vom 27. Jänner 2016, abgeschlossen in Notariatsaktsform** vor dem \*\*\*\*NOTAR\*\*\*\*, alle Anteile an der \*\*\*\*GMBH\*\*\*\*. Da sich im Vermögen der GmbH ein Grundstück befand, erfolgte eine Grunderwerbsteueranzeige. Diese wurde nicht von einem Notar oder Rechtsanwalt über FinanzOnline, sondern von der Steuerberatungsgesellschaft mit einem Schreiben in Papierform vorgenommen. Obwohl das Finanzamt mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 auf die Verpflichtung einer elektronischen Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar hinwies, wurde diese nicht durchgeführt.

Mit Erinnerungsschreiben vom 22. Dezember 2016 ersuchte das Finanzamt der Verpflichtung einer elektronischen Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar für den Anteilskaufvertrag vom 27.1.2016 bis 30. Jänner 2017 nachzuholen. Falls dem Ersuchen nicht Folge geleistet würde, drohte das Finanzamt eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 Euro an.

Die Grunderwerbsteuer wurde mit Bescheid vom 10. März 2017 festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 13. März 2017** setzte das Finanzamt die Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO in Höhe von 250 Euro fest, da der Rechtsvorgang Erwerb aller Anteile an der GmbH nicht elektronisch über FinanzOnline angezeigt und den bisherigen Aufforderungen nicht nachgekommen worden war.

Fristgerecht wurde dagegen **Beschwerde** erhoben und beantragt, den Zwangsstrafenbescheid aufzuheben. Der Rechtsvorgang sei mit Schriftsatz vom 15. September 2016 angezeigt worden. Zugleich sei durch Übermittlung eines FinanzOnline

Ausdrucks der Nachweis geführt worden, dass die entsprechende Anzeige auf elektronischem Weg am 9. September 2016 versucht worden, aber deshalb misslungen sei, weil die elektronische Anzeigemöglichkeit nur Rechtsanwälten und Notaren, nicht aber Wirtschaftstreuhändern offen stehe. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei aus folgenden Gründen rechtswidrig:

- Da der Grunderwerbsteuerbescheid am 10. März 2017 erlassen wurde, habe es der Erreichung des Verfahrensziels der elektronischen Anzeige nicht mehr bedurft, weshalb die Zwangsstrafe Pönalcharakter aufweise
- Da ein Wirtschaftstreuhänder die elektronische Einreichung nicht machen könne, sei die verlangte Leistung dem Abgabepflichtigen nicht möglich. Die Erzwingung der Leistung der Beauftragung eines Rechtsanwalts oder Notars sei der Verhängung einer Zwangsstrafe nicht zugänglich, weil es sich um die Begründung eines zivilrechtlichen Auftragsverhältnisses mit einem berufsmäßigen Parteienvertreter und nicht um eine gegenüber der Abgabenbehörde zu erbringende Leistung handle.
- Es bestünden daher gegen die Bestimmung des § 10 Abs. 2 GrEStG verfassungsrechtliche Bedenken iSd Art. 6 MRK. Es sei nicht einzusehen, welche Interessen des Funktionierens der Rechtspflege der Erstattung von Anzeigen gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG durch Abgabepflichtige selbst oder durch Wirtschaftstreuhänder entgegenstünden, die die Beschränkung der Berechtigung zur elektronischen Übermittlung derartiger Anzeigen auf Rechtsanwälte und Notare rechtfertigen würden.

**Da die Bf. den Antrag gemäß § 262 Abs. 2a BAO stellte, legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor.**

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Diese gesetzlich normierte elektronische Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar, wenn keine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG durchgeführt werde, sei durch das Stabilitätsgesetz 2012 in § 10 Abs. 2 GrEStG aufgenommen worden. Dies sei im Zusammenhang mit der Herbeiführung von Synergieeffekten bei der Erhebung der Immobilienertragssteuer bzw. mit der Vermeidung eines nochmaligen gesonderten Eingabe- und Festsetzungsaufwandes zu sehen. Die Nichtabgabe der Abgabenerklärung in elektronischer Form konterkariere schlichtweg diese Ziele. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter falle beispielsweise auch die Einreichung einer Abgabenerklärung (Verweis auf VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

**Zu 2. RV/7100225/2019** : Die Bf. brachte mit Schreiben vom 15. September 2016 einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang zur Anzeige. Diese wurde nicht von einem Notar oder Rechtsanwalt über FinanzOnline, sondern von der Steuerberatungsgesellschaft mit einem Schreiben in Papierform vorgenommen. Obwohl das Finanzamt mit Schreiben vom 28. November 2016 auf die Verpflichtung einer elektronischen Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar hinwies, wurde diese nicht durchgeführt.

Mit Informations/Erinnerungsschreiben vom 20. Juli 2017 bzw. 22. November 2017 ersuchte das Finanzamt, die Verpflichtung einer elektronischen Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar für den grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang (Erwerb aller Anteile an der der \*\*\*\*GMBH\*2\*\*\*\*) bis 29. Dezember 2017 nachzuholen. Falls dem Ersuchen nicht Folge geleistet würde, drohte das Finanzamt eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 Euro an.

Die Grunderwerbsteuer wurde mit Bescheid vom 29. November 2018 festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 29. November 2018** setzte das Finanzamt die Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO in Höhe von 250 Euro fest, da der Rechtsvorgang Übernahme aller Anteile an der \*\*\*\*GMBH\*2\*\*\*\* nicht elektronisch über FinanzOnline angezeigt und den bisherigen Aufforderungen nicht nachgekommen worden war.

Fristgerecht wurde dagegen **Beschwerde** erhoben und beantragt, den Zwangsstrafenbescheid aufzuheben. Die Begründung war im Wesentlichen wie zu **1. RV/7102023/2017**.

**Da die Bf. den Antrag gemäß § 262 Abs. 2a BAO stellte, legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor.**

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Die Begründung war im Wesentlichen wie zu **1. RV/7102023/2017**.

**Beweis wurde erhoben** durch Einsicht des Bundesfinanzgerichtes in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akten.

## **2. Gesetzesmaterialien**

### **§ 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 Anbringern 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.*

## **3. Erwägungen**

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) zu verhalten. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden (vgl. BFG 17.11.2015, RV/5100771/2013 ergangen zur Glücksspielabgabe; BFG 24.3.2017, RV/6100453/2016; BFG 13.7.2017, RV/7100755/2015; BFG 14.7.2017, RV/6100781/2014; BFG 9.2.2018, RV/7103078/2017 ergangen zu § 10 Abs. 2 GrEStG; BFG 3.12.2018, RV/7100192/2012 ergangen zu den Wettgebühren).

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 hinsichtlich der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung an das Finanzamt auf Wirtschaftstreuhänder ausgedehnt werden kann und in einem zweiten Schritt wird die Frage der Zwangsstrafe geklärt.

### **3.1. Erster Schritt: Kann § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 hinsichtlich der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung an das Finanzamt auf Wirtschaftstreuhänder ausgedehnt werden**

Die Bf. äußerte **verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 10 Abs. 2 GrEStG im Hinblick auf Art. 6 EMRK** und brachte vor, dass der Oberste Gerichtshof keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwaltpflicht gemäß § 27 ZPO hat, weil diese Regelung im Interesse des Funktionierens der Rechtspflege getroffen worden sei. Es sei aber nicht zu erkennen, welche Interessen des Funktionierens der Rechtspflege der Erstattung von Anzeigen gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG durch Abgabepflichtige selbst oder durch Wirtschaftstreuhänder entgegenstünden, die die Beschränkung der Berechtigung zur elektronischen Übermittlung derartiger Anzeigen auf Rechtsanwälte und Notare rechtfertigen würden.

Dazu ist zu sagen:

In Art. 6 EMRK ist das Recht auf ein faires Verfahren geregelt. Nach Art. 6 Abs. 3 EMRK hat jeder Angeklagte u.a. das Recht *sich selbst zu verteidigen oder den Beistand eines Verteidigers seiner Wahl zu erhalten und, falls er nicht über die Mittel zur Bezahlung eines Verteidigers verfügt, unentgeltlich den Beistand eines Pflichtverteidigers zu erhalten, wenn dies im Interesse der Rechtspflege erforderlich ist.*

Nach dem von der Bf. zitierten Urteil des OGH 25.7.2000, 1 Ob 108/00i verwehrt Art. 6 EMRK den Vertragsstaaten nicht, Regelungen über den Zugang zu Gericht im Interesse des Funktionierens der Rechtspflege zu treffen. Die in § 27 ZPO normierte absolute Anwaltpflicht steht nicht im Gegensatz zu Art. 6 EMRK. Laut OGH 27.05.2015, 6 Ob 82/15z ist die für den Rekurs bestehende Anwaltpflicht mit Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vereinbar. Die Grundrechte – wie die Wahrung der Verteidigungsrechte – sind nach der Rechtsprechung des EuGH keine absoluten Rechte, sondern können Beschränkungen unterliegen. (EuGH 13. 6. 2012, C-156/12 GREP GmbH, Rn 39). So sieht auch Art. 19 Abs. 3 der Satzung des EuGH für Verfahren

vor dem EuGH Anwaltspflicht vor (zur Vereinbarkeit der Anwaltspflicht mit Art 6 EMRK vgl EGMR 25.9.1992, *Croissant/GER*, Nr 13611/88, Z 27, 32).

Nun ist zu untersuchen, aus welchen Gründen die Grunderwerbsteuerabgabenerklärung nur durch Rechtsanwälte und Notare elektronisch zu übermitteln ist, ob es sich um eine Anwaltspflicht handelt oder um eine Mitwirkungspflicht:

Die Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 idF BGBl. I 22/2012 als auch die Anmeldung gemäß § 13 GrEStG 1987 bei Selbstberechnung sind Abgabenerklärungen iSd § 133 BAO. (Fellner, Kommentar zum GrEStG § 10 Rz 2, 3). 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. 2 GrEStG 1987 ist die Abgabenerklärung durch einen**

**Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. ....**

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

**.... Nach den Gesetzesmaterialien zu § 10 GrEStG 1987 idF des Stabilitätsgesetzes**

**2012, 1680 BlgNR 24. GP 26, 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.“*

Die Regelungen der §§ 10 und 11 GrEStG, nach welchen als Parteienvertreter „nur“ Notare und Rechtsanwälte in Betracht kommen, wurden allerdings nicht durch das Stabilitätsgesetz 2012 geschaffen. **Auslösemoment war nicht die Immobilienertragssteuer, sondern die Grundbuchseintragungsgebühr.** Die Selbstberechnungsbefugnis nach den §§ 10 und 11 GrEStG wurde durch BGBl. 1994/682 geschaffen. Nach den parlamentarischen Materialien führten die früheren Verwaltungsabläufe anlässlich der Erhebung der Grunderwerbsteuer ausschließlich über Anzeige an und Bescheiderlassung durch das Finanzamt in Kombination mit dem Umstand, dass eine Eintragung des Eigentums des Erwerbers in das Grundbuch grundsätzlich nur bei Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung möglich war, häufig zu Verzögerungen bei der Grundbuchseintragung. Da für die im wesentlichen gleichen Tatbestände beim Grundbuchsgericht gesondert Eintragungsgebühren nach dem Gerichtsgebührengesetz erhoben werden, war Ziel der Novelle, dass Grundbuchseintragungen rascher möglich sein sollten, die Grunderwerbsteuer und

die Eintragungsgebühren sollten "zentral" an eine Stelle entrichtet werden können. Als Lösung wurde die Selbstberechnungsmöglichkeit in Einem für die Grunderwerbsteuer und für die Grundbuchseintragungsgebühr gesehen, „wenn sich der Steuerpflichtige eines sowohl bei den Abgabenbehörden als auch beim Grundbuchsgericht vertretungsbefugten Parteienvertreters, das heißt eines Notars oder Rechtsanwaltes, bedient.“ (1625 BlgNR 18. GP Regierungsvorlage, eingescanntes Original, 5). **Es handelt sich dabei um jene Parteienvertreter, die sowohl bei den Abgabenbehörden als auch beim Grundbuchsgericht vertretungsbefugt sind.** Nicht erforderlich ist, daß der Parteienvertreter am Zustandekommen des Erwerbsvorgangs (zB in Form der Vertragserrichtung) mitgewirkt hat. (1625 BlgNR 18. GP Regierungsvorlage, eingescanntes Original 7 zu § 11 GrEStG 1987). *Wird die Selbstberechnung gewählt, so muß sie sowohl die Grunderwerbsteuer als auch die Eintragungsgebühren umfassen.* (1625 BlgNR 18. GP Regierungsvorlage, eingescanntes Original, 6). Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und die Abgabe der elektronischen Abgabenerklärung sind zwar nicht im formellen Sinn, jedoch nach der gesetzlichen Intention des § 10 Abs 1 GrEStG 1987 inhaltlich nahezu gleichwertig. (BFG 22.07.2015, RV/3100091/2015).

Hintergrund der Regelung in § 10 Abs. 2 GrEStG, dass nur Rechtsanwälte und Notare „Parteienvertreter“ sind, die eine Abgabenerklärung elektronisch einbringen können, ist, dass diese auch vor dem Grundbuchsgericht vertretungsbefugt sind, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder sind zur Vertretung im Grundbuchsverfahren nicht befugt: Zwar besteht im Grundbuchsverfahren im erstinstanzlichen Verfahren Vertretungsfreiheit (vgl. § 77 GBG 1955 und § 4 AußStrG), doch könnte ein Wirtschaftstreuhänder trotzdem nicht vertreten, weil eine solche Vertretung gemäß §§ 3 und 4 WTBG nicht vom Berechtigungsumfang der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer umfasst ist. (dazu ausführlich BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017). Eine Erweiterung der Befugnisse der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer fand bis dato nicht statt. (*Priester, ImmoEST – Warum Selbstberechnung nur für Anwälte und Notare? Gibt die KWT „leichtfertig“ die Themenführerschaft im Steuerrecht auf? VWT 2013, 13*). Deshalb wurden in die Selbstberechnungsbefugnis der Grunderwerbsteuer Wirtschaftstreuhänder bzw. Steuerberater nicht einbezogen. **Um die Koppelung der Selbstberechnung von Grunderwerbsteuer und Grundbuchsgebühr nicht aufzuheben, wurde im Hinblick auf die Immobilienertragssteuer der bisherige Personenkreis – Rechtsanwälte und Notare - beibehalten und verpflichtet, die Abgabenerklärung elektronisch vorzulegen.**

Damit besteht das Interesse des Funktionierens der Rechtspflege in der Beschränkung der elektronischen Abgabenerklärungsvorlage auf Rechtsanwälte und Notare darin, dass Veräußerungsgeschäfte/Erwerbsvorgänge von Grundstücken bei diesem Personenkreis gebündelt sind und im Endeffekt zu rascheren Grundbuchseintragungen führen sollen. Das ergibt sich auch daraus, dass „umgekehrt“ in die Selbstberechnungsbefugnis von Hundertsatzgebühren in § 3 Abs. 4a, 4b und 4c GebG, die dem Vorbild der

Selbstberechnung der §§ 11-16 GrEStG folgte, die Wirtschaftstreuhänder einbezogen wurden. (1471 BlgNR 20. GP zu § 3 Abs. 4 GebG, BGBI. I 1999/28). Dasselbe galt für die frühere Gesellschaftsteuer.

Im Fall der Bf. ging es um **mittelbare Grundstückserwerbe gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987, die nicht auf die Übertragung des Eigentums am Grundstück abzielen**, sondern bei denen Gesellschaftsanteile und keine Grundstücke erworben werden. Bei diesen Vorgängen fingiert der Gesetzgeber den Übergang des Grundstückes von der Gesellschaft auf den 95%/Alleingesellschafter. Diese ziehen in aller Regel keine Eintragung ins Grundbuch nach sich, da die Gesellschaft ja Grundstückseigentümerin bleibt. ( *Englisch* in Tipke/Lang <sup>23</sup>, dSteuerrecht § 18 Rz 8). Gleichgültig, ob eine Grundbuchseintragung erfolgt oder nicht, wird in allen Tatbeständen des § 1 GrEStG 1987 der (rechtsgeschäftliche) Erwerb eines Grundstücks besteuert. Die §§ 10 bis 16 GrEStG 1987 differenzieren hinsichtlich der elektronischen Abgabenerklärung durch Notare und Rechtsanwälte nicht, ob es sich um einen zivilen Erwerb eines Grundstücks gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 oder um den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 oder um den mittelbaren Grundstückserwerb gemäß § 1 Abs. 2a/§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987 handelt. Eine Aufspaltung der Abgabenerklärungspflicht/ Selbstberechnungsbefugnis für verschiedene Gruppen von Parteienvertretern nach Erwerbsvorgängen, die ins Grundbuch eingetragen werden und solchen, die nicht in das Grundbuch eingetragen werden, ist schon deshalb nicht möglich, weil auch in den „klassischen“ Fällen des Grundstückskaufvertrages nicht immer eine Eintragung im Grundbuch erfolgt, z.B. bei Kettengeschäften, und würde zur Unübersichtlichkeit führen.

Im ersten Fall der Bf. wurde der **Anteilskaufvertrag vom 27. Jänner 2016 in Notariatsaktsform vor einem Notar abgeschlossen**, der Notar hätte für diesen Erwerbsvorgang die elektronische Abgabenerklärung abgegeben können. Für notariatsaktspflichtige Verträge wurde nicht einmal in der Literatur gefordert, dass Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder die Vertretung übernehmen könnten. (*Priester, ImmoEST – Warum Selbstberechnung nur für Anwälte und Notare? Gibt die KWT „leichtfertig“ die Themenführerschaft im Steuerrecht auf? VWT 2013, 14*).

Abgesehen davon hat sich das Bundesfinanzgericht mit dem **Bezug zwischen „Anwaltszwang“ und Mitwirkungspflicht in § 10 Abs. 2 GrEStG 1987** bereits befasst (BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014). *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.“*

Dass § 10 Abs. 2 GrEStG hinsichtlich der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung nur eine Mitwirkungspflicht und keinen „Anwaltszwang“ vorsieht, ergibt sich auch für den vorliegenden Fall der Bf. Die Bf. verwirklichte durch den Erwerb von Gesellschaftsanteilen zwar „mittelbare“ Grundstückserwerbe, bei denen das Argument der Vertretungsmöglichkeit vor dem Grundbuchsgericht mangels „Eigentumsübertragung am Grundstück“ zurücktritt, doch ist sie, weil sie sich trotzdem gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG an einen Rechtsanwalt oder Notar wenden muss, damit er die elektronische Abgabenerklärung über FinanzOnline abgibt, nicht benachteiligt. Denn die Bf., vertreten durch einen Wirtschaftstreuhänder, blieb - wie sich aus dem dem Bundesfinanzgericht elektronisch vorgelegten Akten zeigte - im grunderwerbsteuerlichen Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt „direkte Ansprechpartnerin“, ihre bundesabgabenordnungsrechtliche Prozessfähigkeit ging dadurch nicht verloren. (BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014). In beiden vorliegenden Fällen hat das Finanzamt den Grunderwerbsteuerbescheid der Bf. zu Handen ihres Wirtschaftstreuhänders zugestellt. Die Bf., vertreten durch ihren Wirtschaftstreuhänder, erhob dagegen Beschwerde. Ein Verstoß gegen Art. 6 EMRK kann nicht erkannt werden.

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 20.11.2014, G 202/2014 wies einen Individualantrag auf Aufhebung des § 10 Abs 2 GrEStG 1987 wegen Verfassungswidrigkeit infolge Zumutbarkeit der Bekämpfung eines Bescheides der Abgabenbehörde zurück. An das BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014 wurde ein Antrag auf Normprüfung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 gestellt, doch fehlte die Präjudizialität, da über Säumnisbeschwerde die GrESt „erstinstanzlich“ aufgrund einer Abgabenerklärung in Papierform im Erkenntnis festgesetzt und § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 1. Satz nicht angewendet wurde. Das Bundesfinanzgericht BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017 sah in § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 auch keinen Auslegungsspielraum, wonach auch der Abgabepflichtige selbst oder ein Steuerberater bzw. Wirtschaftstreuhänder eine elektronische Abgabenerklärung bei der Abgabenbehörde einreichen kann, weil eine planwidrige Unvollständigkeit, eine Gesetzeslücke, nach dem eindeutigen Wortlaut und dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Zweck der Regelung auszuschließen ist. Dagegen wurde Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss VfGH 26.11.2018, E 1211/2018 wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt. Dieser Ablehnungsbeschluss ist zwar keine „Sachentscheidung“, er bildet jedoch eine starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Bestimmung in § 10 Abs. 2 GrEStG 1987, dass nur Rechtsanwälte und Notare, nicht aber der Abgabepflichtige oder ein Wirtschaftstreuhänder, die Abgabenerklärung elektronisch dem Finanzamt vorlegen können. (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Entgegen der Ansicht der Bf. kann weder unter Bezugnahme auf Art. 6 EMRK, noch auf interpretativem Weg § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 hinsichtlich der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung an das Finanzamt auf Wirtschaftstreuhänder ausgedehnt werden.

### **3.2. Zweiter Schritt: Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO**

### 3 .2.1. Ist die Erzwingung der Beauftragung eines Rechtsanwaltes oder Notars einer Zwangsstrafe zugänglich?

Nach Ansicht der Bf. sei die Beauftragung eines Rechtsanwalts oder Notars der Verhängung einer Zwangsstrafe nicht zugänglich, weil es sich um die Begründung eines zivilrechtlichen Auftragsverhältnisses mit einem berufsmäßigen Parteienvertreter und nicht um eine gegenüber der Abgabenbehörde zu erbringende Leistung handle.

Auch hier kann der Bf. die Begründung zu BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014 entgegengehalten werden, da die Einwendung gemacht wurde, es sei aus § 11 GrEStG 1987 nicht zu entnehmen, einen dort genannten Parteienvertreter ausfindig zu machen, zur Anzeige des Erwerbsvorganges zu bevollmächtigen und für die Tätigkeit zu honorieren. Ein Gesetz, das ohne Grund zum Abschluss eines kostenpflichtigen privatrechtlichen Vertrages zur Bezahlung der Steuerschuld verpflichtet, greife insbesondere bei steuerbefreiten Vorgängen in das Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums ein:

*„Nach dem vom Bf. zitierten Erkenntnis des VfGH 30.11.1989, G 139/88 ua., VfSlg. 12227, wurden Bestimmungen des Erdöl- Bevorratungs- und Meldegesetzes 1982 aufgehoben, da Erdölimporteure mit einer Lagergesellschaft „diktieren Verträge“ abschließen mussten, deren Bedingungen nicht unter Berücksichtigung der Erdölpreiserwartungen der Geschäftspartner ausgehandelt werden konnten, sondern vom Gesetzgeber bzw. der Verwaltungsbehörde derart festgelegt werden, dass dadurch die wirtschaftliche Existenz der Lagergesellschaft sichergestellt wurde. Der Verfassungsgerichtshof sprach dazu aus, dass ein Gesetz, das zum Abschluss eines privatrechtlichen Vertrages verpflichtet, einen Eingriff in das Eigentumsrecht darstellt.“*

*Nach § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 wird eine Mitwirkungspflicht Dritter vorgesehen und kein Vertrag diktiert, da die Bedingungen von den Vertragsteilen, d.h. dem Grunderwerbsteuerschuldner auf der einen Seite und dem Rechtsanwalt oder Notar auf der anderen Seite ausgehandelt werden können .“*

Damit ist aber die Erzwingung der Beauftragung eines Rechtsanwaltes oder Notars zur elektronischen Übermittlung der Abgabenerklärung einer Zwangsstrafe zugänglich.

Weiters hat die Bf. in ihrem Beschwerdevorbringen ohne nähere Angaben auf europarechtliche Judikatur verwiesen. Dazu ist zu bemerken: Nach dem Sachverhalt des Urteiles EuGH 26.9.2013, C-418/11 ging es um eine Zwangsstrafe, die ein österreichisches Gericht gegen eine deutsche GmbH, die in Österreich eine Zweigniederlassung hatte, verhängte, weil diese ihre Pflicht zur Einbringung des Jahresabschlusses bei diesem Gericht, das mit der Führung des Firmenbuchs betraut ist, verletzte. Der EuGH bestätigte die österreichische Zwangsstrafenregelung, wonach bei Überschreitung der neunmonatigen Frist zur Offenlegung der Rechnungsunterlagen gegen die Kapitalgesellschaft, die eine im betreffenden Mitgliedstaat ansässige Zweigniederlassung hat, sofort eine Mindestgeldstrafe von 700 Euro verhängt wird, ohne zuvor eine Aufforderung an sie zu richten und ohne ihr die Möglichkeit zu geben, zu der

ihr vorgeworfenen Säumnis Stellung zu nehmen. (vgl. BFG 3.12.2018, RV/7100192/2012 ergangen zu den Wettgebühren).

Im vorliegenden Fall liegt jedoch kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor und es wurde auch keine Zwangsstrafe verhängt, ohne der Bf. vorher die Möglichkeit zu geben, zur vorgeworfenen Säumnis Stellung zu nehmen.

Damit ist auch die formale Seite für eine Zwangsstrafenfestsetzung iSd § 111 Abs. 2 BAO erfüllt.

### **3.2.2. Die Aufforderung, die elektronische Abgabenerklärung durch einen Notar oder Rechtsanwalt vorlegen zu lassen, fällt unter die Anordnung gemäß § 111 BAO.**

§ 10 ist eine *lex specialis* zu § 119 BAO. (VwGH 27.3.1980, 212/79; vgl *Ritz*, BAO

<sup>6</sup> § 119 Tz 5). Die Bestimmungen über die Anzeige des Erwerbvganges mit einer Abgabenerklärung sind Ausfluss der Einleitung des Verfahrens und Feststellung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 115 BAO), die durch die Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen ergänzt werden. (VwGH 17.6.1963, 1438/61, 1439/61VwGH 21.11.1963, 103/62; VwGH 27.3.1980, 212/79; VwGH 17.9.1981, 81/16/0061; VwGH 12.4.1984, 83/16/0074; VwGH 14.6.1984, 82/16/0069; VwGH 1.12.1987, 85/16/0111; VwGH 22.10.1992, 92/16/0014; VwGH 17.5.2001, 98/16/0256; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG § 10 Rz 3a). **Abgaben-erklären = „Steuererklären“ heißt, dem FA die für die Bemessung der GrESt erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben.** (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> Tz 1290). Das Erkenntnis BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014 enthält Erwägungen zur rechtlichen Qualität einer Abgabenerklärung und unterscheidet unter Berufung auf *Stoll* BAO-Kommentar den materiellen und formellen Abgabenerklärungsbegriff.

**Materiell** hat die Abgabenerklärung das Ziel, die Vollständigkeit der Angaben über alle abgabenrechtsbedeutsamen Sachverhalte zu erreichen um dem Finanzamt ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen und es in die Lage zu versetzen, die Steuer vorzuschreiben. (VwGH 28.3.1960, 2671/59; VwGH 15.10.1976, 1901/75; VwGH 14.6.1984, 82/16/0069; BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014; BFG 27.3.2017, RV/6100453/2016; BFG 14.7.2017, RV/6100781/2014; *Stoll*, BAO -Kommentar 1356). Abgabenerklärungen liegen daher auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden, oder wenn sie nicht elektronisch, sondern auf Papier eingereicht werden. (VwGH 28.3.1960, 2671/59; VwGH 21.1.1982, 81/16/0003; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 133, Tz 6 unter Verweis auf VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 139 Rz 9; *Fellner*, Kommentar zum GrEStG, § 10 Rz 32).

In beiden gegenständlichen Fällen dürfte die Bf. nach Ansicht des Finanzamtes der materiellen Abgabenerklärungspflicht nachgekommen sein, denn in beiden Fällen wurde die Grunderwerbsteuer aufgrund der Anzeige der Bf. durch ihren Wirtschaftstreuhänder in Papierform nach einem Vorhalteverfahren mit Bescheid vorgeschrieben.

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 die Bf. nicht eingehalten. Von der Bf. darf nicht übersehen werden, dass die Abgabenerklärung **formell** durch Vordrucke oder EDV-Eingaben in ihrem Aufbau und in ihrer Gliederung des Informationsstoffes des Ordnungssystems, hier der Grunderwerbsteuer, die übernahmefähige Grundlage der Abgabenfestsetzung bildet. (BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014; BFG 27.3.2017, RV/6100453/2016; BFG 14.7.2017, RV/6100781/2014; *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; das Handbuch *FinanzOnline-Leitfaden Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel*, abrufbar unter [bmf.gv.at](http://bmf.gv.at), enthält eine Anleitung zu diesen formalisierten Schritten), 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). **Diese Verpflichtung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 kann mit Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden.** (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes: BFG 18.09.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014; BFG 21.01.2015, RV/3100826/2014; BFG 20.05.2015, RV/7103773/2014, RV/7103774/2014; BFG 22.07.2015, RV/3100091/2015; BFG 14.12.2015, RV/7103784/2014; BFG 24.03.2017, RV/6100453/2016; BFG 13.07.2017, RV/7100755/2015; BFG 14.07.2017, RV/6100781/2014; BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017; BFG 21.02.2018, RV/5100902/2015 – Zwangsstrafe, weil Lohnzettel nicht elektronisch eingereicht wurde; vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1510).

### **3.2.3. Mit erfolgter „Veranlagung“ besteht keine Verpflichtung mehr, eine Abgabenerklärung abzugeben**

Die Bf. weist in ihren Beschwerden darauf hin, dass die Steuervorschreibung vor bzw. gleichzeitig mit der Festsetzung der Zwangsstrafe erging.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022 sind die Vorschriften über die Abgabe der Steuererklärungen sowohl im Einkommensteuergesetz (§ 42 EStG), als auch im Umsatzsteuergesetz (§ 21 UStG) in die Vorschriften über die Veranlagung systematisch eingebettet. Unter Veranlagung versteht man das Verfahren, das auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die jeweilige Steuer festsetzenden Bescheid abgeschlossen wird. .... Der Steuerpflichtige hat „zum Zweck der Veranlagung“ für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. Aus dem aufgezeigten Sinn und Zweck der Abgabenerklärungen ergibt sich damit, dass mit erfolgter Veranlagung (etwa im Wege einer Schätzung) eine erzwingbare Verpflichtung zur Abgabe der Abgabenerklärungen nicht mehr besteht. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Erklärungsabgabe zugleich mit Vornahme der entsprechenden Veranlagungen erweist sich daher als unzulässig.

Dieses Erkenntnis des VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022 ist auf die beiden Grunderwerbsteuerfälle anzuwenden. Auch nach dem Grunderwerbsteuergesetz sind die Vorschriften über die elektronische Vorlage der Abgabenerklärung in die Vorschriften zur Steuerberechnung (Bemessung) systematisch eingebettet. Auch bei den Gebühren und Verkehrsteuern wird ein Verfahren durchgeführt, das auf Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die jeweilige Steuer festsetzenden Bescheid abgeschlossen wird oder gemäß § 11 GrEStG 1987 eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt. Aus dem aufgezeigten Sinn und Zweck der Abgabenerklärungen ergibt sich damit, dass mit erfolgter Steuerfestsetzung eine erzwingbare Verpflichtung zur elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung nicht mehr besteht.

Da zu 1. RV/7102012/2017 die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 10. März 2017 und die Zwangsstrafe mit Bescheid vom 13. März 2017 festgesetzt wurde, ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe unzulässig.

Da zu 2. RV/7100225/2019 die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 29. November 2018 und die Zwangsstrafe ebenfalls mit Bescheid vom 29. November 2018 festgesetzt wurde, ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe unzulässig.

#### **4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung**

Die Bf. zeigte beim Finanzamt zwei Fälle von grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgängen durch ihren Wirtschaftstreuhänder in Papierform an. Da sie den Anordnungen, die Abgabenerklärungen durch einen Rechtsanwalt oder Notar elektronisch vorlegen zu lassen, nicht nachkam, setzte in beiden Fällen das Finanzamt eine Zwangsstrafe fest. Zentraler Beschwerdepunkt ist, warum Wirtschaftstreuhänder keine Parteienvertreter iSd § 10 GrEStG sind.

Seit dem Stabilitätsgesetz 2012 ist die Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 durch einen zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugten Parteienvertreter vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Zu diesen Parteienvertretern

zählen nur Rechtsanwälte und Notare, nicht aber Wirtschaftstreuhänder. Hintergrund dieser Regelung in § 11 GrEStG 1987 ist, dass die Selbstberechnung eingeführt wurde, um die Grundbucheintragungen rascher vornehmen zu können, weswegen Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr in Einem selbstberechnet und entrichtet werden sollen. Das Grundbuchsverfahren ist vom Berechtigungsumfang der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer nicht umfasst (§§ 3 und 4 WTBG; BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017), sondern nur Rechtsanwälte und Notare sind sowohl bei den Abgabenbehörden, als auch vor dem Grundbuchsgericht vertretungsbefugt. (1625 BlgNR 18. GP Regierungsvorlage, eingescanntes Original 5-7 zu mit BGBI. 1994/682; *Fellner*, Kommentar zum GrEStG § 11 Rz 3-4; *Urtz*, Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer in Urtz, ÖStZ Spezial- Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 411-412; aus zivilrechtlicher Sicht: *Bydlinski*, Grund- und Einzelfragen des Liegenschaftserwerbs, ausgehend vom mündlichen Grundstückskauf, NZ 2015/94, 284). Eine Verfassungswidrigkeit konnte in dieser Regelung bisher nicht erkannt werden (VfGH 20.11.2014, G 202/2014; BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014 Beschluss VfGH 26.11.2018, E 1211/2018 zu BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017).

Die Bf. verwirklichte durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen zwar „mittelbare“ Grundstückserwerbe iSd § 1 Abs. 3 GrEStG 1987, bei denen das Argument der Vertretungsmöglichkeit vor dem Grundbuchsgericht mangels „Eigentumsübertragung am Grundstück“ zurücktritt, doch ist sie, weil sie sich trotzdem gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG an einen Rechtsanwalt oder Notar wenden muss, damit er die elektronische Abgabenerklärung über FinanzOnline abgibt, nicht benachteiligt. Denn die Bf., vertreten durch einen Wirtschaftstreuhänder, blieb im grunderwerbsteuerlichen Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt „direkte Ansprechpartnerin“, ihre bundesabgabenordnungsrechtliche Prozessfähigkeit ging dadurch nicht verloren. (BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014). Da § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 bloß eine Mitwirkungspflicht Dritter vorsieht, konnte ein Verstoß gegen Art. 6 EMRK nicht erkannt werden.

Gibt ein Wirtschaftstreuhänder die grunderwerbsteuerliche Anzeige in Papierform ab und kommt er der Anordnung des Finanzamtes nicht nach, die Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar elektronisch vorlegen zu lassen, kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes eine Zwangsstrafe zur Befolgung der Anordnung verhängt werden. (BFG 18.09.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014; BFG 21.01.2015, RV/3100826/2014; BFG 20.05.2015, RV/7103773/2014, RV/7103774/2014; BFG 22.07.2015, RV/3100091/2015; BFG 14.12.2015, RV/7103784/2014; BFG 24.03.2017, RV/6100453/2016; BFG 13.07.2017, RV/7100755/2015; BFG 14.07.2017, RV/6100781/2014; BFG 09.02.2018, RV/7103078/2017; BFG 21.02.2018, RV/5100902/2015; vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1510).

Da die Bf. nach Ansicht des Finanzamtes der materiellen Abgabenerklärungspflicht nachgekommen ist, wurde in beiden Fällen die Grunderwerbsteuer mit Bescheid

vorgeschrieben. Damit die Bf. die formelle Abgabenerklärungspflicht =elektronische Abgabe durch Rechtsanwälte und Notare, einhält, ist das Finanzamt zwar richtigerweise mit Zwangsstrafen vorgegangen, jedoch setzte es diese gleichzeitig mit bzw. nach Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheides fest, was unzulässig ist. **Die Beschwerdestattgaben und Aufhebungen der Zwangsstrafenbescheide erfolgten daher lediglich aus dem Grund, dass der Grunderwerbsteuerbescheid und der Zwangsstrafenbescheid nicht gleichzeitig ergehen können**, weil mit dem Grunderwerbsteuerbescheid das „Steuerberechnungsverfahren“ (die Veranlagung) abgeschlossen ist und eine erzwingbare Verpflichtung zur elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung nicht mehr besteht. (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

## **5. Unzulässigkeit der 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.

Grundsätzliche Rechtsfragen zur Zwangsstrafe wurden nicht aufgeworfen. Das Bundesfinanzgericht ist der zitierten Rechtsprechung gefolgt. (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

Wien, am 12. April 2019