

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Frau Bf., X. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. Mai. 2014, Erf.Nr. x.x/x, betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO insoweit abgeändert, als die Zwangsstrafe mit € 50,-- festgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem am 5. August 2013 abgeschlossenen Kauf- und Übergabsvertrag wurde von Frau Vkf deren Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 1 des Grundbuchs 12 W. , an ihre Töchter Frau Bf. , der Beschwerdeführerin und Frau Kf. , verkauft. Neben einem Kaufpreis in der Höhe von je € 1.000,-- wurde ein Wohnrecht eingeräumt. Der auf den halben Anteil entfallende Einheitswert wurde in diesem Vertrag mit € 9.811,04 bekannt gegeben.

Über diese Grundstücksübertragung wurde beim Finanzamt AB eine Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) eingereicht und diese vom Finanzamt an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel weitergeleitet. Erfasst wurde diese Abgabenerklärung beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 22. August 2013 unter der Erfassungsnummer x.x/x . Die von Frau Vkf , Frau Kf. und der Beschwerdeführerin unterschriebene Abgabenerklärung enthält Angaben über die Bezeichnung des Grundstückes, den Einheitswert, den Vertragspartnern, den Rechtsvorgang und die Gegenleistung. Eine Ablichtung des von den Vertragsparteien errichteten Kauf- und Übergabsvertrages wurde der Abgabenerklärung beigelegt. Die Beglaubigung der Unterschriften der auf dem Kauf- und Übergabsvertrag geleisteten Unterschriften erfolgte vom Bezirksgericht Y. am 5. August 2013.

Am 19. März 2014 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die Beschwerdeführerin 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 5.8.2013 Kauf- und Übergabsvertrag mit Vkf, EZ 1 KG W. 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: 15.10.2013

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.“

Von der Beschwerdeführerin wurde am 2.4.2014 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Leider hat sich Ihre Information vom 19.3.2014 mit unserer Säumnisbeschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 23.3.2014 gekreuzt.

Zur Information nehmen wir wie folgt Stellung:

§ 10(1) GrEStG verpflichtet uns als Steuerschuldner (§ 9 Z 4), den gegenständlichen Erwerbsvorgang mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Dieser Verpflichtung sind wir am 16. August 2013 mit Gre 1 nachgekommen.

Die Vorschriften der §§ 10(2) bis 15 GrEStG beziehen sich ausschließlich auf allenfalls am Erwerbsvorgang beteiligte rechtskundige Parteienvertreter.

Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass der mündige Abgabenschuldner die ihm auferlegte Verpflichtung zur Anzeige von Erwerbsvorgängen durch eine Abgabenerklärung (= das Ausfüllen und Übermitteln des Formulars Gre 1) nicht persönlich und eigenhändig erfüllen könnte, sondern für diese einfache Tätigkeit einen rechtskundigen Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) bevollmächtigen müsste, der bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 11(2) als unser -klarerweise honorarberechtigter- Bevollmächtigter die Steuer selbst errechnet (§ 11(1)), erhebt und entrichtet (§ 13) und gegenüber dem Grundbuchgericht die Selbstberechnungserklärung abgibt (§ 12).

Damit wird dem mündigen Bürger das Recht und die Fähigkeit, selbst zu denken und eigenverantwortlich zu handeln, abgesprochen, er sohin ohne Vorliegen der Voraussetzungen für die Bestellungen eines Sachwalters teilentmündigt. Dies stellt einen schweren Eingriff in unsere Persönlichkeitsrechte dar, zumal es uns mutwillig in unserem Freiheitsbereich beschränkt.

Dazu kommt, dass ein Gesetz, das zum Abschluss eines kostenpflichtigen privatrechtlichen Vertrages zur Begleichung einer Steuerschuld verpflichtet, einen ungerechtfertigten Eingriff in das Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums darstellt (Art 5 StGG, Art 11 ZPEMRK; VfSlg 12.227/1989).

Die Privatisierung hoheitlichen Handelns verletzt letztlich auch das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit, weil dem Steuerschuldner mangels eines Abgabenbescheides die Möglichkeit genommen ist, die von einem Parteienvertreter festgesetzte Steuer einer rechtsstaatlichen Kontrolle zu unterziehen.

Die in Ihrer Information vertretene Gesetzesauslegung hält somit einer kritischen Prüfung nicht stand. Dem Gesetzgeber ist ein mehrfacher Verstoß gegen Grundrechte und eine Verletzung des Prinzips der Rechtsstaatlichkeit nicht zusinnbar.

Da Gesetze verfassungskonform zu interpretieren sind, wiederholen wir unser Ersuchen, die auf den rechtzeitig und rite angezeigten Erwerbsvorgang entfallende Grunderwerbssteuer mit Abgabenbescheid festzusetzen, allenfalls den Antrag abzuweisen, um den Rechtsweg über die widerstreitenden Gesetzesauslegungen zu eröffnen und solcherart in eventu die Formvorschrift (!) des § 10(2) GrEStG einer Prüfung auf Verfassungskonformität zuzuführen.“

Am 7. April 2014 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die Beschwerdeführerin eine Erinnerung mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„Mit Ihrer Stellungnahme vom 2.4.2014 zu unserer Information vom 19.3.2014 samt Aufforderung zur ordnungsgemäßen Grunderwerbsteueranzeige gaben Sie bekannt, dass Sie dieser Aufforderung nicht Folge leisten wollen.

Sie werden daher neuerlich ersucht, diese Anzeige über Finanzonline durch einen Rechtsanwalt/Notar zu veranlassen und die ErfNr. dazu h.a. bekanntzugeben.

Sie werden ersucht, dies bis längstens 15.05.2014 nachzuholen.

Falls Sie diesem Ersuchen nicht Folge leisten, kann gegen Sie gem. § 111 Bundesabgabenordnung eine Zwangsstrafe festgesetzt werden in Höhe von Euro 250,00. Gegen die Androhung der Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass gemäß §10(1) GrEStG zur Veranlassung der elektronischen Anzeige durch einen Notar bzw Rechtsanwalt alle im §9 GrEStG genannten Personen (in ihrem Fall: Verkäuferin und Käuferinnen) zur ungeteilten Hand verpflichtet sind.“

Von der Beschwerdeführerin wurde zu dieser Erinnerung am 16. April 2014 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Ihre Erinnerung vom 7.4.2014 erstaunt:

Ohne auch nur mit einem Wort auf unsere Argumentation in der Stellungnahme vom 2.4.2014 einzugehen, drohen Sie zur Durchsetzung Ihrer Rechtsansicht die Festsetzung von Zwangsstrafen an.

Wir leben in einem Rechtsstaat und in einem Rechtsstaat sind divergierende Rechtsansichten in einem rechtlich geordneten Verfahren abzuklären und können nicht einseitig durch obrigkeitstaatliches Androhen (oder Festsetzen) von Zwangsstrafen entschieden werden.

Wir sind nicht unwillig, wir wollen unsere Grunderwerbsteuern bezahlen, wir können nur nicht akzeptieren, dass uns der Gesetzgeber angeblich entmündigt und zwingt, zur Entrichtung dieser Steuerschuld einen kostspieligen rechtskundigen Parteienvertreter zu bevollmächtigen. Auch bei neuerlicher Prüfung der Rechtslage können wir dem § 10 (2) GrEStG keinen Hinweis dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber damit eine Änderung der Bestimmung des § 79 BAO herbeiführen wollte.

Wir erlauben uns daher mit gebotener Respekt, Sie an Ihre Entscheidungspflicht (§ 85 a BAO: „ohne unnötigen Aufschub“) zu erinnern und ersuchen neuerlich um Festsetzung der auf die am 16.8.2013 mit Gre1 angezeigten Erwerbsvorgänge entfallenden Grunderwerbsteuern mittels Abgabenbescheid.“

Mit Bescheid vom 19. Mai 2014 wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wegen Unterlassung der Anzeige des Kauf- und Übergabsvertrages über FinanzOnline eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- vorgeschrieben. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich war, weil die Beschwerdeführerin der vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen ist.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde ausgeführt:

„1. Gem. Art 18 (1) B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeführt werden.

Eine „Erinnerung“ ist keine im Gesetz für Abgabenbehörden vorgesehene Form der Erledigung, sohin rechtlich ein "Nichts", das keine Rechtswirkungen zu begründen vermag, insbesondere auch keine rechtswirksame Androhung einer Zwangsstrafe (§

111 (2) BAO darstellt. Dies ergibt sich auch aus dem bloß rechtsbelehrenden Inhalt der Erinnerung vom 7.4.2014, wonach gem. § 111 BAO eine Zwangsstrafe in der Höhe von Euro 250,-- festgesetzt werden kann - und nicht festgesetzt werden wird, falls ich diesem Ersuchen nicht Folge leiste.

Dass die Androhung einer Zwangsstrafe in Bescheidform zu ergehen hat, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 92 (1) lit. a BAO, aber auch aus § 111 (4) BAO, wonach gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Diese Rechtsmittelbeschränkung wäre entbehrlich, zumal ja gegen eine "Erinnerung" niemals ein Rechtsmittel zulässig ist.

Nur die Erlassung eines Bescheides zwingt die Behörde zur Begründung, warum sie unserem Ersuchen um Festsetzung der Grunderwerbsteuern durch Abgabenbescheid nicht Rechnung trägt (§ 92 (3) lit a BAO). Dadurch hätte ich allenfalls die Möglichkeit gehabt, mich einer überzeugenden Argumentation der Behörde anzuschließen und die Festsetzung einer Zwangsstrafe zu vermeiden. So aber blieb es bei dem apodiktischen Verlangen des Finanzamtes, ich hätte zur Anzeige der gegenständlichen Erwerbsvorgänge (im Fall der Erf. Nr. yy/x mit einer Steuerschuld von Euro 39,-- !) einen Rechtsanwalt oder Notar bevollmächtigen müssen. In einem Rechtsstaat können divergierende Rechtsansichten aber nur in einem rechtlich geordneten Verfahren abgeklärt werden, nicht aber durch obrigkeitstaatliches Androhen und Festsetzen von Zwangsstrafen einseitig entschieden werden.

Ich weise darauf hin, dass das FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel schon längst (ohne unnötigen Aufschub: § 85 a BAO) über mein Anbringen (§ 85 BAO) mit Bescheid (§ 92 (1) lit a BAO) hätte entscheiden müssen.

Zusammenfassend mangelt es daher schon an der formellen Voraussetzung des § 111 (2) BAO für die Festsetzung einer Zwangsstrafe.

2. Der ohne Angabe der dafür maßgebenden Gründe vom FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eingenommene Rechtsstandpunkt, wonach Rechtsvorgänge, die der Grunderwerbssteuer unterliegen und für die die Steuerschuld nach dem 31.12.2012 entsteht, „mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline anzugeben sind“ (Information vom 19.4.2014), findet im Gesetz keine Deckung.

Dies gilt auch für die vom BM für Finanzen in den Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter gem. §§10 ff GrESTG 1987 in der ab 1.1.2013 geltenden Fassung, BMF-010206/0222-VI/5/2012, mit bloßem Bezug auf die Bundesgesetze BGBI I Nr. 22/2012 und BGBI I Nr. 112/2012 und ohne jeden Hinweis auf eine konkrete Gesetzesstelle vertretene Rechtsansicht, wonach für den Fall, dass die Grunderwerbsteuer nicht selbst berechnet wird, festgelegt wurde, dass die Übermittlung der Abgabenerklärung „ausschließlich durch befugte Parteienvertreter auf elektronischem Weg zu erfolgen hat“ (1.1.2 der Richtlinien).

Vielmehr ergibt sich aus dem Wortlaut des ersten Satzes des § 10 (2) GrEStG, dass die dort festgelegten Formvorschriften einer elektronischen Übermittlung der Abgabenerklärung nur für Parteienvertreter gelten, die im Sinne des § 11 GrEStG als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners befugt sind (so auch die Richtlinien des BMF 1.1.2: „befugte Parteienvertreter“, allerdings mit unzutreffender Interpretation des gesamten Inhalts des § 10 GrEStG), die Steuer selbst zu berechnen, davon aber im Einzelfall nicht Gebrauch machen wollen (s. auch Richtlinien des BMF 2.3.1, letzter Absatz).

Zur Selbstberechnung befugt sind aber nicht alle rechtskundigen Parteienvertreter (Rechtsanwälte/Notare), sondern nur jene, die am Selbstberechnungsverfahren teilnehmen und von der Befugnis zur Selbstberechnung nicht ausgeschlossen sind (§ 11(2) GrEStG). Die vom FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und vom BMF unterstellte Verpflichtung des Steuerschuldners, einen zur Selbstberechnung der Steuer befugten Parteienvertreter zu suchen und zu bevollmächtigen, ist sohin aus § 10 GrEStG nicht ableitbar.

Gleiches ergibt sich aus dem letzten Satz des § 10 (1) GrEStG, wonach die in diesem Absatz normierte Verpflichtung der im § 9 genannten Personen sowie der Notare und Rechtsanwälte, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt haben, zur Anzeige von Erwerbsvorgängen mit Abgabenerklärung (Papiererklärung) nur bei Erwerbsvorgängen entfällt, für die gem. § 11 eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt.

Da Letzteres im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, bleibt es bei meiner Verpflichtung zur Anzeige der Erwerbsvorgänge mit Abgabenerklärung unter Anschluss einer Ablichtung der Kaufverträge gem. § 10 (1) GrEStG. Dieser Verpflichtung bin ich am 16.8.2013 nachgekommen.

Dem Gesetz ist aber auch ganz allgemein nicht zu entnehmen, dass der mündige Abgabenschuldner (§ 9 Z 4 GrEStG) die ihm im § 10 (1) GrEStG klar und eindeutig auferlegte Verpflichtung zur Anzeige von Erwerbsvorgängen durch Abgabenerklärung (= das Ausfüllen und Übermitteln des Formulars Gre 1) nicht persönlich und eigenhändig erfüllen könnte, sondern für diese einfachen Tätigkeiten einen („befugten“?) Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) bevollmächtigen und klarerweise honorieren müsste. Es ist geradezu auszuschließen, dass der Gesetzgeber dem gem. § 10 (1) GrEStG zur Anzeige durch Abgabenerklärung verpflichteten Steuerschuldner im nächsten Absatz verschlüsselt und getarnt als Formvorschrift für zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugte Parteienvertreter mitteilt, dass er dieser Verpflichtung selbst gar nicht nachkommen kann, ja im Ergebnis diese Verpflichtung dahin abändert, dass der Steuerschuldner jedenfalls einen rechtskundigen Parteienvertreter bevollmächtigen muss, der die Anzeige des Erwerbsvorganges (FinanzOnline?) für ihn vorzunehmen hat. Das würde dem mündigen Bürger das Recht und die Fähigkeit, selbst zu denken und eigenverantwortlich zu handeln, entgegen § 79 BAO absprechen, dieser sohin ohne

Vorliegen der Voraussetzungen für die Bestellung eines Sachwalters teilentmündigt und mutwillig in seinem Freiheitsbereich gravierend beschränkt.

Dazu kommt, dass ein Gesetz, das ohne Grund zum Abschluss eines kostenpflichtigen privatrechtlichen Vertrages zur Begleichung einer Steuerschuld verpflichtet, einen ungerechtfertigten Eingriff in das Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums darstellt (Art 5 StGG, Art 11 ZPEMRK; VfSlg 12227/1989).

Die angeblich totale Privatisierung hoheitlichen Handelns bei der Steuereinhebung verletzt auch das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit, weil dem Steuerschuldner mangels eines Abgabenbescheides die Möglichkeit genommen ist, die von einem Parteienvertreter festgesetzte Steuer einer rechtsstaatlichen Kontrolle zu unterziehen.

Eben dieses Prinzip wird auch aus ganz anderer Sicht verletzt, weil nämlich ein Gesetz der Öffentlichkeit in klarer und erschöpfer Weise zur Kenntnis zu bringen ist, damit sich der Normunterworfene daran halten kann (VfSlg 3130/1956, 12420/1990). Diesem Erfordernis entspricht § 10 GrEStG mit dem vom Finanzamt unterstellten Inhalt nicht. Denn es bedarf schon subtiler juristischer Spitzfindigkeit zur Auslegung dahin, der Gesetzgeber habe die in Abs. 1 in klarer und eindeutiger Weise postulierte Verpflichtung des Steuerschuldners, Erwerbsvorgänge mit einer Abgabenerklärung (Papiererklärung) beim Finanzamt anzuzeigen und gegebenenfalls über den Erwerbsvorgang ausgefertigte Schriften dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln, schon im nächsten Absatz durch eine Formvorschrift für Parteienvertreter entscheidend abgeändert, dem Normadressaten die Fähigkeit zur Anzeige entgegen § 79 BAO abgesprochen und zwinge ihn auf diese geradezu hinterhältige Weise, zur Ausführung dieser einfachen Tätigkeiten einen qualifizierten Berufsjuristen zu bevollmächtigen und diesen für sein Einschreiten zu honorieren.

Da dem Gesetzgeber ein mehrfacher Verstoß gegen Grundrechte und die wiederholte Verletzung des Prinzips der Rechtsstaatlichkeit nicht zusinnbar ist und Gesetze verfassungskonform auszulegen sind, hält die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vertretene Auslegung des § 10 GrEStG einer kritischen Prüfung nicht stand.

Daraus ergibt sich zusammenfassend, dass die Behörde versucht, mich durch Zwangsstrafen zur Bevollmächtigung eines „befugten“ Rechtsanwaltes oder Notars zu nötigen (was im Falle der Erf.Nr. yy/x ein Vielfaches der Steuerschuld von Euro 39,-- kosten würde), obwohl mir das Gesetz eine derartige Verpflichtung gar nicht auferlegt.

Ich erlaube mir noch darauf hinzuweisen, dass ich inzwischen die auf die gegenständlichen Erwerbsvorgänge entfallenden Grunderwerbsteuern (Euro 589,-- und Euro 39,--) bezahlt habe.“

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juni 2014 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Gemäß § 111 BAO kann die Abgabenbehörde zur Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnung zur Erbringung einer Leistung, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch eine Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht. Bevor die 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 Androhung muss schriftlich erfolgen.“

Soweit in der Beschwerde ausgeführt wird, dass das Schreiben vom 7.4.2014 als rechtliches Nichts anzusehen wäre und die Androhung nicht in Bescheidform ergangen wäre, ist auszuführen, dass die Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe lediglich eine prozessuale Voraussetzung für die Verhängung einer Zwangsstrafe darstellt (vgl. VwGH v. 12.9.1974, 1231 f/74). Mangels normativer Wirkung iSd. § 92 BAO der Androhung einer Zwangsstrafe - dadurch wurden nicht Rechte begründet, abgeändert oder aufgehoben, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festgestellt oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abgesprochen - hat die Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe nicht in Bescheidform zu ergehen. Vielmehr stellt diese eine verfahrensleitende Verfügung dar, die nach den Bestimmungen der BAO (vgl. § 244 BAO inhaltlich entsprechend dem § 111 Abs. 4 BAO) nicht rechtsmittelbar ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, § 244 BAO, RZ 1). Es ist auch unbedenklich, dass diese mit der Aufforderung zur Erbringung der Leistung verbunden wird, sohin in einem Schriftstück zusammengefasst wird (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Bd. 1, S 1199).

Wie die inhaltliche Ausgestaltung der Androhung der Zwangsstrafe zu erfolgen hat, lässt § 111 BAO offen. Tatsache ist jedoch, dass die Beschwerdeführerin auf Grund Formulierung im hieramtlichen Schreiben vom 7.3.2014 - auch wenn nicht festgehalten wurde, dass die Zwangsstrafe festgesetzt wird - ernstlich mit der Verhängung einer Zwangsstrafe iHv. € 250,-- im Falle der Nichtbefolgung der Anordnung rechnen musste. Damit wurde der Voraussetzung des § 111 Abs. 2 BAO vollinhaltlich Rechnung getragen.

Zur vermeintlichen Unrichtigkeit der von der Abgabenbehörde vertretenen Rechtsansicht wird auf die Erläuterungen in der Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 (RV, 1680 BlgNr 24. OP) aus der die Intention des Gesetzgebers zur gegenständlichen Bestimmung abgeleitet werden kann:

Zu Art. 5 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987)

Zu Z 1 und 2 (§ 10 und § 18 Abs. 2j GrEStG 1987):

Die Erhebung der ESt für private Grundstücksveräußerungen soll in erster Linie im Wege der Immobilienertragsteuer erfolgen. Dazu soll im Rahmen der neu gestalteten Besteuerung von Grundstücksveräußerungen ergänzend ein an das Grunderwerbsteuergesetz angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem

vorgesehen werden. Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken zugleich Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG darstellen, soll die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik um ertragsteuerliche 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.

Diese Verpflichtung zur Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG dient einerseits verwaltungsökonomischen Interessen, andererseits der Verfahrensbeschleunigung in Hinblick auf die Rechts- und Sachkenntnis der Genannten sowie deren Kenntnis der Verfahrensabläufe in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen.

Die Bestimmung des § 10 Abs. 1 GrEStG regelt, wer zur Anzeige eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtvorganges verpflichtet ist und bis wann die Anzeige zu erstatten ist. § 10 Abs. 2 GrEStG regelt in welcher Form die Anzeige zu erfolgen hat. Demnach ist die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinn des § 11 GrEStG (Rechtsanwälte und Notare) vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Aufgrund der zwingenden Regelung des § 10 Abs. 2 GrEStG kann der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass die Vorlage der Abgabenerklärung durch die in § 9 GrEStG genannten Personen in Papierform erstattet werden kann.

Ob und inwieweit durch die gesetzliche Regelung in verfassungsrechtlich geschützte Rechte eingegriffen wird, unterliegt nicht der Prüfung durch die Abgabenbehörde. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.“

Gegen diese Erledigung wurde ein Vorlageantrag eingebracht, in dem ausgeführt wurde:

„Es trifft nicht zu, dass § 10 (1) GrEStG nur regelt, wer zur Anzeige eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtvorganges verpflichtet ist und bis wann die Anzeige zu erstatten ist. Vielmehr schreibt § 10 (1) GrEStG auch die Form vor, nämlich mit Abgabenerklärung und falls über den Rechtvorgang eine Schrift errichtet worden ist, so ist auch diese dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des letzten Satzes des § 10 (1) GrEStG entfallen diese Verpflichtungen nur, wenn für die Erwerbsvorgänge eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt (was in meinem Fall wegen des Ablaufs der Frist zur Anzeigen gar nicht mehr möglich ist).

Diese Gesetzesbestimmungen wurden vom Gesetzgeber bis heute nicht aufgehoben oder abgeändert. Sie können durch Interpretation von nur für nach § 11 GrEStG befugte Parteienvertreter geltende Formvorschriften ebensowenig außer Kraft gesetzt werden wie durch den Hinweis auf Erläuterungen in der Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012. Es mag schon sein, dass aus diesen Erläuterungen eine „Intention“ des Gesetzgebers abgeleitet werden kann. Der Gesetzgeber hat diese „Intention“ aus welchen Gründen auch immer nicht umgesetzt. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut:

„In diesem Zusammenhang soll § 10 GrEStG dahin abgeändert werden, dass die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare und Rechtsanwälte) vorzulegen ist“. Eine derartige Abänderung des § 10 GrEStG ist aber nicht erfolgt, insbes. wurden die mich betreffenden Verpflichtungen nach § 10 (1) GrEStG nicht aufgehoben oder abgeändert. Sie gehören daher nach wie vor unangetastet dem Rechtsbestand an.

Ich weise nochmals darauf hin, dass die Grunderwerbsteuer in der Höhe von 589.-- € am 2.6.2014 bezahlt worden ist. Damit ist der Sinn und Zweck des Gesetzes erfüllt. Der Behörde sind seit 16.8.2013 alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse bekannt, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgabe wesentlich sind. Sie konnte daher jederzeit die Grunderwerbsteuer von Amts wegen festsetzen (§ 115 BAO), was jedenfalls den in den zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage angestrebten Zielen (Verwaltungsökonomie und Verfahrensbeschleunigung) optimal gedient hätte. Die Tatsache, dass die Behörde über mein wiederholtes Ersuchen, die Grunderwerbsteuer mit Abgabenbescheid festzusetzen (§ 85 BAO: Anbringen) trotz der Vorschrift des § 85 a BAO bis heute nicht entschieden hat sondern auf einer „elektronischen“ Wiederholung der bereits in Papierform erstatteten Anzeige „über FinanzOnline“ besteht, lässt nur den Schluss zu, dass mich die Behörde wegen meiner Unbotmäßigkeit schädigen will. Ich empfinde daher die Festsetzung der Zwangsstrafe als Schikane.

Nach dem Inhalt der Information vom 19.3.2014 und der Erinnerung vom 7.4.2014 ist die Abgabenbehörde der Meinung, dass Rechtsvorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, „mit elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline anzugeben sind. Davon ist im angefochtenen Bescheid keine Rede mehr. Vielmehr verlangt die Behörde von mir die elektronische Anzeige, zu der ich jedoch nur in den (hier nicht vorliegenden) Fällen des § 3 (1) Z 4 und 5 GrEStG berechtigt bin. Die Behörde verlangt sohin eine rechtlich unmögliche Leistung, die ich nicht erbringen kann.

§ 111 BAO ermächtigt die Behörde nur zur Erzwingung höchstpersönlicher Leistungen, die sich durch Dritte nicht bewerkstelligen lassen.

Sollte die Behörde aber unter Verstoß gegen § 79 BAO in Wahrheit eine ganz andere, ausdrücklich nicht determinierte Leistung erzwingen wollen, etwa dass ich einen nach § 11GrEStG befugten Parteienvertreter zur elektronischen Anzeige des Erwerbsvorganges bevollmächtigen müsste, dann mangelt es dem Bescheid an der erforderlichen Klarheit und Eindeutigkeit des Inhalts. In der vorliegenden Form ist es mir nicht möglich, dem Zwangsbefehl die zu erbringende Leistung mit Eindeutigkeit zu entnehmen. Jedenfalls sind die Leistungen in Androhung und Festsetzung der Zwangsstrafe nicht ident.“

In der Zwischenzeit hat die Beschwerdeführerin den Kauf- und Übergabsvertrag über FinanzOnline anzeigen lassen und wurde ihr für den Erwerb der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch W. die Grunderwerbsteuer mit € 294,33 vorgeschrieben. Der Berechnung der Grunderwerbsteuer wurde der dreifache Einheitswert in der Höhe von € 14.716,26

zugrunde gelegt. Der dieser Berechnung zugrunde gelegte Einheitswert wurde auch in der von der Beschwerdeführerin überreichten Abgabenerklärung angegeben.

Zu einer Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in der auf das abweisende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Jänner 2015, GZ RV/3100826/2014, verwiesen wurde, hat die Beschwerdeführerin wie folgt Stellung genommen:

„Es trifft nicht zu, dass der der Entscheidung vom 21.1.2015, RV/3100826/2014, zugrunde liegende Sachverhalt mit unserem Fall vergleichbar ist:

Wir haben am 16.8.2013 gem. § 10 (1) GrEStG 1987 die beiden gegenständlichen Erwerbsvorgänge je unter Anschluss einer Vertragskopie mit Gre 1 angezeigt. Daraufhin ersuchte uns das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel unter ausdrücklicher Bezugnahme auf unsere Papieranzeige mit Schreiben vom 22.5.2014 um Ergänzung durch Bewertung des im Kauf- und Übergabsvertrag vom 5.8.2013 vereinbarte Wohnrecht zugunsten der Verkäuferin. Diesem Ersuchen sind wir am 4.6.2014 nachgekommen. Da uns zwischenzeitig unsere Abgabenkontonummer bekannt gegeben worden war, haben wir in der Hoffnung auf eine einvernehmliche Lösung am 2.6.2014 die Grunderwerbsteuer zu Erf.Nr. xx/x in der Höhe von € 589.-- und zu Erf.Nr. yy/x (in Unkenntnis der Bagatellgrenze des § 3 (1) Z 1 lit a GrEStG 1987) in der Höhe von € 39.-- auf das Abgabenkonto Nr. x/x einbezahlt.

Dem Finanzamt lagen sohin alle Informationen vor, die zur Bemessung der Grunderwerbsteuer erforderlich sind. Damit war die Behörde gem. § 85 a BAO verpflichtet, unverzüglich zu Erf.Nr. xx/x die Grunderwerbsteuer mit Bescheid in der Höhe von € 589.-- und zu Erf.Nr. yy/x mit 0.-- € festzusetzen und infolge der bereits erfolgten Bezahlung der Grunderwerbsteuer abschließend in beiden Fällen die Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen.

Wenn wir nun nach 10 auf beiden Seiten arbeitsintensiven Monaten nachvollziehen sollen, dass die Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafen "unter dem Aspekt der Verwaltungsökonomie bzw. der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung" sachlich gerechtfertigt ist, fühlen wir uns verhöhnt. Das Vorgehen des Finanzamtes hat vielmehr den sofortigen Abschluss des Verfahrens verhindert. In Wahrheit liegt sohin eine reine Schikane, m.a.W. ein eklatanter Ermessensmissbrauch vor.

Durch "auszugsweise" Abschreibübungen aus der Entscheidung GZ. RV/3100826/2014 ist daher für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen, zumal damit weder auf den konkreten Sachverhalt abgestellt noch auf unsere in der Beschwerde und dem Vorlageantrag ausführlich dargelegte Argumentation eingegangen wird.

Wir weisen daher auf die - zu Säumnisbeschwerden ergangenen - Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes vom 18.9.2014, GZ. RS/7100024/2014 und RS/7100139/2014 hin.

Aus diesen Entscheidungen ergibt sich die Verpflichtung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, aufgrund unserer Abgabenerklärungen vom 16.8.2013, denen jeweils eine Vertragskopie angeschlossen war, die Grunderwerbsteuerbemessung durchzuführen, Steuerfestsetzungsbescheide zu erlassen und die Unbedenklichkeitsbescheinigungen auszustellen.

Da dies bis heute nicht geschehen ist, haben wir am 23.3.2014 Säumnisbeschwerde erhoben, die am 15.4.2014 zu RS - zu Unrecht - zur Mängelbehebung zurückgeleitet wurde. Am 28.4.2014 sind wir der "Mängelbehebung" nachgekommen. Seither haben wir vom Schicksal der Säumnisbeschwerde nichts mehr gehört. Sie müsste daher noch anhängig sein.

In der Frage der Auslegung des § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 vertritt das Bundesfinanzgericht mit Berufung auf die Gesetzesmaterialien (nicht auf das Gesetz!) und Urz (Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer) die - auch von uns bestrittene - Ansicht, dass nach dem Stabilitätsgesetz 2012 die in § 9 GrEStG 1987 genannten Personen nur in den Fällen, in welchen der Grunderwerb gem. § 3 (1) Z 4 (Flurbereinigung) oder § 3 (1) Z 5 (behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland) befreit ist, die Abgabenerklärung vorlegen und elektronisch übermitteln können, in allen übrigen Fällen aber nur mehr Notare und Rechtsanwälte dazu berechtigt sind.

Eine Normenprüfung des § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 durch den VfGH war wegen fehlender Präjudizialität für die dort anstehenden Entscheidungen nicht möglich. Darüber hinaus hielt das Bundesfinanzgericht § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 nach Prüfung einiger Aspekte für verfassungsrechtlich unbedenklich.

In unseren Fällen ist die erforderliche Präjudizialität jedoch gegeben.

Wir regen daher eine Normprüfung des § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 an und führen ergänzend aus:

Das Bundesfinanzgericht und Urz übersehen, dass § 10 GrEStG durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBI I 22/2012, geändert worden ist, die Ausnahmeregelung für Erwerbsvorgänge nach § 3 (1) Z 4 und 5 GrEStG (= der 2. Satz des § 10 (2) GrEStG) jedoch erst später, nämlich mit BGBI I 112/2012, eingefügt wurde. Nach dem GrEStG 1987 in der Fassung BGBI I 22/2012 gab es sohin nach der vom Bundesfinanzgericht vertretenen Rechtsauffassung für § 10 (1) GrEStG überhaupt keinen Anwendungsfall. Ein solcher musste vielmehr erst später geschaffen werden. Eine derartige (dilettantische) Vorgangsweise ist dem Gesetzgeber nicht zusinnbar.

Die zitierten Entscheidungen lassen offen, ob auch Rechtsanwälte und Notare, die am Selbstberechnungsverfahren nicht teilnehmen oder von der Selbstberechnung ausgeschlossen sind, einen "befugten" Rechtsanwalt oder Notar im Sinne des § 11 GrEStG 1987 einschalten müssen. Nach unserer Rechtsansicht sind auch das Konstellationen des durch BGBI I 22/2012 unverändert gebliebenen § 10 (1) GrEStG, wobei diesfalls eine Vertragskopie jedenfalls anzuschließen ist, der nach § 11 GrEStG zur

Selbstberechnung befugte Rechtsanwalt oder Notar eine solche jedoch nur auf Verlangen der Behörde vorzulegen hat.

Zutreffend weisen die zitierten Entscheidungen darauf hin, dass Eigentumsbeschränkungen nur dann zulässig sind, wenn sie u.a. "nicht unverhältnismäßig und unsachlich" sind. Trotzdem unterblieb auch im Verfahren RS/7100024/2014, in dem der Erwerbsvorgang gem. § 3 (1) Z 1 lit a GrEStG 1987 von der Grundsteuer befreit ist, eine derartige Prüfung. Wir ersuchen daher, diese Prüfung auf Verhältnismäßigkeit der unterstellten Regelung im gegenständlichen Verfahren Erf.Nr. yy/x , in dem gleichfalls gem. § 3 (1) Z 1 lit a GrEStG 1987 keine Grunderwerbsteuer anfiel, nachzuholen.

Desgleichen unterblieben ist eine Prüfung der Bestimmung des § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 auf Rechtsstaatlichkeit im Lichte der Entscheidungen VfSlg 3130/1956 und 12420/1990. Wir ersuchen auch auf diese Beschwerdeargumentation, die in den zitierten Vergleichsverfahren nicht behandelt wurde, einzugehen.

Wir wiederholen daher unsere Beschwerdeanträge, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, in eventu das Normprüfungsverfahren betreffend § 10 (2) 1. Satz GrEStG 1987 einzuleiten.“

Erwägungen

Einleitend wird festgehalten, dass Gegenstand dieses Verfahrens die Vorschreibung der vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 10. Juni 2014 festgesetzten Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- ist.

Festgehalten wird auch, dass Steuerschuldner nach § 9 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen sind. Also für den Erwerb des gegenständlichen Grundstücksanteiles Frau Vkf als Verkäuferin und die Beschwerdeführerin als Käuferin. Steuerschuldnerin für den Erwerb des gegenständlichen Liegenschaftsanteiles ist jedoch nicht auch die Erwerberin des weiteren Liegenschaftsanteiles. Wenn sich § 10 Abs. 1 GrEStG auf die in § 9 genannten Personen bezieht, können daher bei diesem Erwerbsvorgang nur die Verkäuferin und die Beschwerdeführerin gemeint sein und nicht auch die Erwerberin des weiteren Liegenschaftsanteiles.

Folgender Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zu Grunde:

Am 16. August 2013 wurde der Kauf- und Übergabsvertrag vom 5. August 2013 mit einer in Papierform eingereichten Abgabenerklärung beim Infocenter des Finanzamtes AB angezeigt. Der Abgabenerklärung beigelegt wurde eine Ablichtung des Vertrages.

Am 19. März 2014 wurde der Beschwerdeführerin 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.

Da nur eine Stellungnahme abgegeben wurde und keine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter erfolgte, erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 7. April 2014 eine Erinnerung, mit welcher neuerlich ersucht wurde, die Anzeige des Rechtsvorganges mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter zu veranlassen. Im Falle der Nichtbefolgung der verlangten Leistung innerhalb der in dieser Erinnerung gesetzten Frist wurde eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- angedroht.

Nachdem dieser Aufforderung nicht entsprochen wurde, hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 19. Mai 2014 eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- festgesetzt. Fest steht, dass bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel das gegenständliche Rechtsgeschäft nicht mit einer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter in elektronischer Form angezeigt wurde.

Erst nachdem das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Zwangsstrafe festgesetzt hat, wurde der gegenständliche Erwerbsvorgang am 24. Juni 2014 mittels Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter in elektronischer Form angezeigt. Auf Grund dieser dem Grunderwerbsteuergesetz entsprechenden ordnungsgemäßen Anzeige wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den gegenständlichen Erwerbsvorgang am 4. Juli 2014 unter der Erfassungsnummer x.y/y die Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von € 294,33 vorgeschrieben.

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 , 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 (Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II³, 235).

In § 10 Abs. 2 GrEStG in der ab 1. Jänner 2013 anzuwendenden Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBI. I 2012/22, ist die Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG, also einem Rechtsanwalt oder Notar, zwingend vorgesehen. In den Materialien (1680 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage) wird die zwingende Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar wie folgt begründet:

„Die Erhebung der ESt für private Grundstücksveräußerungen soll in erster Linie im Wege der Immobilienertragsteuer erfolgen. Dazu soll im Rahmen der neu gestalteten Besteuerung von Grundstücksveräußerungen ergänzend ein an das Grunderwerbsteuergesetz angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem vorgesehen werden. Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken zugleich Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG darstellen, soll die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik um ertragsteuerliche 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.“

Diese Verpflichtung zur Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG dient einerseits verwaltungsökonomischen Interessen, andererseits der Verfahrensbeschleunigung in Hinblick auf die Rechts- und Sachkenntnis der Genannten sowie deren Kenntnis der Verfahrensabläufe in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen.“

Der Hintergrund der Neuregelung liegt darin, dass der Gesetzgeber daran interessiert ist, dass die ImmoESt in der Praxis von Rechtsanwälten und Notaren selbst berechnet wird. Eine solche Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt besteht dann, wenn auch die Grunderwerbsteuer selbst berechnet wird. Ein besonderer Anreiz für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) liegt darin, dass die Selbstbemessungserklärung gemäß § 12 GrEStG die Unbedenklichkeitsbescheinigung nach § 160 Abs. 1 BAO ersetzt und nach § 11 GrEStG die Vorlage einer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter.

Dem Steuerschuldner und Parteienvertreter steht es frei, ob er von der Selbstberechnung Gebrauch machen will oder ob dieser Vorgang mittels Abgabenerklärung beim Finanzamt angezeigt werden soll. Bei einer Anzeige mittels Abgabenerklärung ordnet § 10 Abs. 2 GrEStG zwingend an, dass nur Notare oder Rechtsanwälte die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen können. Hier liegt eine gesetzliche Verpflichtung vor, dem förmlichen Erklärungsgebot auch förmlich nachzukommen. § 10 Abs. 2 GrEStG ist mit Konsequenzen versehen, wenn die Abgabenerklärung von den Vertragsteilen in Papierform und nicht elektronisch durch Notare und Rechtsanwälte eingebracht wird. Diese Verpflichtung des § 10 Abs. 2 GrEStG kann mit Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden.

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden 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.

Zur Einfügung des letzten Satzes in § 111 Abs. 1 BAO mit BGBl. I Nr. 71/2003 führt Tanzer in SWK 12/2005, „Elektronische Steuererklärungen und mögliche Fehlerfolgen Die BAO auf dem Weg ins 21. Jahrhundert“, S 418, aus.

„.... Ein Verspätungszuschlag kommt damit auch dann in Betracht, wenn die elektronische Erklärung einen bestimmten Steuerpflichtigen (Personenvereinigung), eine bestimmte Steuerart (Bemessungsgrundlage) und einen ebenso bestimmten Steuerzeitraum zweifelsfrei erkennen lässt. Allein der Umstand, dass die so fehlerhaft übermittelte Erklärung aus Gründen, die der Adressant zu verantworten hat, also trotz eines zumutbaren und angemessen befristeten Verbesserungsauftrages, nicht in die Form eines ohne weiteres be- und verarbeitbaren Datenflusses gebracht worden ist, lässt das Instrument des § 135 BAO anwendbar erscheinen.“

Daneben und zusätzlich sind naturgemäß Zwangsstrafen gemäß § 111 Abs 1 letzter Satz BAO einsetzbar. Denn dieser Norm kann im Verein mit den gesetzlichen Geboten der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen und Voranmeldungen und den diesbezüglich vertiefenden Bestimmungen der Finanz-Online-Verordnung nur der Sinn beigemessen werden, dass die unvollständige oder sonst verstümmelte und damit zu keiner unmittelbaren Weiterverarbeitung taugende Datenübertragung dem Rechtszwang zur elektronischen Übermittlung eben nicht genügt. Die Einfügung des letzten Satzes in § 111 Abs 1 BAO mit BGBl. I Nr 71/2003 erweist auch das eminente Interesse des Gesetzgebers an der Übermittlungsform nach dem Finanz-Online-Verfahren. Denn das Bedürfnis nach einer Zwangsstrafe erscheint insofern nicht mehr recht verständlich, als die Abgabenverwaltung auf dem althergebrachten, also „materialisierten“, Weg ohnehin lückenlos und vollständig den erforderlichen Kenntnisstand erlangen konnte. Derart wird endgültig die „Form über den Inhalt“ gestellt und das kann nur so zu deuten sein, dass die nahtlose und dementsprechend schnelle Weiterbe- und –verarbeitung von Steuererklärungen zu einem Wert an sich erhoben wird. Die Aussage in den Materialien, wonach es sich dabei nur um eine Klarstellung handeln würde, mag man teilen oder auch nicht (vgl. 59 BlgNR 22. GP 137); jedenfalls bestärkt dieser Schritt die obige Rechtsauffassung dahingehend, dass die Gewichtigkeit eben dieses Anliegens ihn erforderlich erscheinen ließ.“

Seit dem Stabilitätsgesetz 2012 ist in § 10 Abs. 2 GrEStG vorgesehen, dass die Abgabenerklärung elektronisch über FinanzOnline eingereicht werden muss, wenn von der Selbstberechnung nicht Gebrauch gemacht wird. Außerdem sind zur Vorlage der Abgabenerklärung nur mehr Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare, Rechtsanwälte) berechtigt. Die Erfüllung dieser formalen abgabenrechtlichen Verpflichtung kann gemäß § 111 BAO erzwungen werden.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt beispielsweise auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe setzt lediglich voraus, dass der auf gesetzlicher Grundlage unter Androhung der Zwangsstrafe getroffenen Anordnung bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht entsprochen wurde. Dass die geforderte Leistung nach erfolgter Festsetzung der Zwangsstrafe erfüllt wurde, ändert Nichts an der Berechtigung der Abgabenbehörde, diese festzusetzen und bedeutet keine für die Entscheidung relevante, im Sinne des § 270 BAO auch im Beschwerdeverfahren wahrzunehmende neue Tatsache (vgl. VwGH 22.4.1991, 90/15/0186). Die nach Bescheiderlassung am 24. Juni 2014 erfolgte dem Grunderwerbsteuergesetz entsprechende ordnungsgemäße Anzeige hat keinen Einfluss auf die festgesetzte Zwangsstrafe.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss nach Absatz 2 des § 111 BAO der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Einbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr in Verzug ist.

Die im § 111 Abs. 2 BAO vorgesehene Androhung der Zwangsstrafe ist kein Bescheid, da mit einer solchen Erledigung weder ein bestehendes Rechtsverhältnis festgestellt noch ein Rechtsverhältnis begründet, geändert oder aufgehoben wird (vgl. VfGH 27.2.1990, B1089/89). Damit erübrigt es sich, auf die Ausführungen, dass die Androhung der Zwangsstrafe mittels Bescheid zu ergehen habe, weiter einzugehen. Fest steht, dass vor Festsetzung der Zwangsstrafe die Beschwerdeführerin mittels Erinnerung aufgefordert wurde, die Anzeige des Kauf- und Übergabsvertrages über FinanzOnline durch einen Rechtsanwalt/Notar zu veranlassen. In dieser Erinnerung wurde auch angedroht, dass gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- festgesetzt werden kann, wenn diesem Ersuchen nicht Folge geleistet wird. Auch wenn in der Erinnerung formuliert wurde, „kann gegen Sie gem. § 111 Bundesabgabenordnung eine Zwangsstrafe festgesetzt werden“, musste die Beschwerdeführerin im Falle der Nichtbefolgung der Anordnung ernstlich mit der Verhängung dieser Zwangsstrafe rechnen. Die Voraussetzungen des Absatzes 2 des § 111 der BAO für die Festsetzung einer Zwangsstrafe sind somit gegeben.

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung des Abgabepflichtigen, sondern vielmehr darin, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Sie soll daher eine abgabenrechtlich gebotene Leistung herbeiführen, nicht jedoch ein unrechtmäßiges Verhalten bestrafen.

Wenn in einer Stellungnahme ausgeführt wurde, dass der der Entscheidung vom 21.1.2015, RV/3100826/2014, zugrunde liegende Sachverhalt mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar ist, kann nur festgestellt werden, dass die beiden Sachverhalte sehr wohl vergleichbar sind. In beiden Fällen wurde über einen Rechtsvorgang eine Abgabenerklärung in Papierform eingereicht. In beiden Fällen ergingen Informationsschreiben, in denen auf die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige durch einen Parteienvertreter hingewiesen wurde. In beiden Fällen ergingen, nachdem den Aufforderungen in den Informationsschreiben nicht nachgekommen wurde, Erinnerungen

mit der Androhung einer Festsetzung einer Zwangsstrafe und in beiden Fällen wurde, nachdem den Aufforderungen erneut nicht nachgekommen wurde, die Zwangsstrafe festgesetzt. Auch wenn im gegenständlichen Fall der Aufforderung nach Festsetzung der Zwangsstrafe nachgekommen wurde, ändert das dennoch Nichts daran, dass bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe den Aufforderungen nicht nachgekommen wurde. Auch die Bezahlung der Grunderwerbsteuer auf ein Abgabenkonto ändert Nichts daran, dass die Abgabenerklärung bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe nicht in der dem Gesetz entsprechenden Form eingereicht wurde.

Es sind daher sehr wohl die Ausführungen in der Entscheidung vom 21.1.2015, RV/3100826/2014, auch auf den gegenständlichen Fall anwendbar.

Für den gegenständlichen Erwerbsvorgang ist die Steuerschuld zweifelsfrei nach dem 31. Dezember 2012 entstanden. Eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG erfolgte für den gegenständlichen Erwerbsvorgang nicht. Deshalb traf die Beschwerdeführerin als Erwerberin der Liegenschaft neben anderen Personen zur ungeteilten Hand die Verpflichtung, den Erwerbsvorgang mit einer Abgabenerklärung beim Finanzamt anzuzeigen. Hinsichtlich der Vorlage und Übermittlung normiert § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG, dass die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG, also einen Rechtsanwalt oder Notar, vorzulegen und elektronisch zu übermitteln ist. Die Möglichkeit, dass die Beschwerdeführerin selbst die Abgabenerklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks händisch (in Papierform) beim Finanzamt einreicht, bestand somit hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges nicht mehr.

Seit dem Stabilitätsgesetz 2012 ist in § 10 Abs. 2 GrEStG vorgesehen, dass die Abgabenerklärung elektronisch über FinanzOnline eingereicht werden muss, wenn von der Selbstberechnung nicht Gebrauch gemacht wird. Außerdem sind zur Vorlage der Abgabenerklärung nur mehr Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare, Rechtsanwälte) berechtigt. Die Erfüllung dieser formalen abgabenrechtlichen Verpflichtung kann gemäß § 111 BAO erzwungen werden.

Von der Beschwerdeführerin wurde eine händische Abgabenerklärung in Papierform abgegeben. Damit ist die Beschwerdeführerin der gesetzlichen Verpflichtung des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG in der Fassung BGBl. I 2012/22 nicht nachgekommen.

Die Beschwerdeführerin kam der gesetzlichen Verpflichtung, die Abgabenerklärung durch einen Notar oder Rechtsanwalt elektronisch zu übermitteln, auch nach der an Sie ergangenen Information vom 19. März 2014 und der Erinnerung vom 7. April 2014 nicht nach.

Die gesetzlich normierte elektronische Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar ist 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 körperliche Abgabe der Abgabenerklärung in Papierform konterkariert schlachtweg diese Ziele.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt beispielsweise auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe setzt lediglich voraus, dass der auf gesetzlicher Grundlage unter Androhung der Zwangsstrafe getroffenen Anordnung bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht entsprochen wurde. Dass die geforderte Leistung nach erfolgter Festsetzung der Zwangsstrafe erfüllt wurde, ändert nichts an der Berechtigung der Abgabenbehörde, diese festzusetzen.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss nach Absatz 2 des § 111 BAO der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Einbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr in Verzug ist.

Fest steht, dass vor Festsetzung der Zwangsstrafe die Beschwerdeführerin mittels Erinnerung aufgefordert wurde, die Anzeige des Kauf- und Übergabsvertrages über FinanzOnline durch einen Rechtsanwalt/Notar zu veranlassen. In dieser Erinnerung wurde auch angedroht, dass gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 250,-- festgesetzt werden kann, wenn diesem Ersuchen nicht Folge geleistet wird. Die Voraussetzungen des Absatzes 2 des § 111 der BAO für die Festsetzung einer Zwangsstrafe sind somit gegeben.

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung des Abgabepflichtigen, sondern vielmehr darin, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Sie soll daher eine abgabenrechtlich gebotene Leistung herbeiführen, nicht jedoch ein unrechtmäßiges Verhalten bestrafen.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe war dem Grunde nach zulässig, da die Abgabenerklärung bis zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe nicht von einem Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) eingereicht wurde. Was die Höhe der Zwangsstrafe betrifft, war der Beschwerde im Rahmen des Ermessens teilweise statzugeben und die Zwangsstrafe mit einem Betrag von € 50,-- festzusetzen. Eine Festsetzung in der Höhe von € 250,-- erscheint bei einer Abgabe in der Höhe von € 294,33 unangemessen. Außerdem wurden der Abgabenbehörde alle für eine Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erforderlichen Unterlagen bekannt gegeben. Es wurde nur die Abgabenerklärung nicht in ihrer gesetzlich geforderten Form überreicht. Eine Herabsetzung der Zwangsstrafe auf € 50,-- erscheint daher angebracht.

Zu den vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken der Anwendung der Bestimmung des § 10 Abs. 2 erster Satz GrESTG in der Fassung BGBI. I 2012/22 ist Folgendes anzumerken:

Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, wurden mit Wirksamkeit 1. 1. 2014 die verfassungsrechtlichen Grundlagen für die Einleitung von Normenprüfungsverfahren insofern geändert, als der Verfassungsgerichtshof

nunmehr gemäß Art. 139 Abs. 1 Z. 1 B-VG auf Antrag eines Gerichts über die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen und gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG auf Antrag u. a. eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen befindet. Korrespondierend zu dieser Prüfungskompetenz des Verfassungsgerichtshofes ordnet Art. 135 Abs. 4 B-VG die sinngemäße Anwendung des Art. 89 B-VG auf die Verwaltungsgerichte an, wodurch nun erstmals auch dem Bundesfinanzgericht als „Verwaltungsgericht“ die Pflicht zur Antragstellung auf Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof zukommt, falls bei Anwendung einer Norm durch das Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens verfassungsrechtliche Bedenken entstehen (Unger, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254).

Bedenken gegen die vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Norm sind unabhängig von einem allfälligen Beschwerdevorbringen zu berücksichtigen und haben, wenn sie sich beim Bundesfinanzgericht manifestieren, zu einem entsprechenden sichthaltig begründeten Prüfungsauftrag zu führen. Wie der OGH (vgl. OGH vom 26. 9. 1989, 4 Ob 101/89) schon wiederholt erkannt hat, ist unabdingbare Voraussetzung der Anrufung des Verfassungsgerichtshofes, dass das Gericht selbst Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des anzuwendenden Gesetzes hat; der Umstand allein, dass eine Partei solche Bedenken vorbringt (oder dass im Schrifttum Bedenken geäußert worden sind), berechtigt oder verpflichtet das Gericht noch nicht, einen Antrag auf Normprüfung zu stellen (vgl. BFG 21.1.2015, RV/3100826/2014).

Das Bundesfinanzgericht hat bereits in seinem Erkenntnis vom 18. September 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 Kosteneratzansprüchen 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 21.1.2015, 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.

§ 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG („Die Abgabenerklärung ist durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln.“) bringt klar zum Ausdruck, dass die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter vorzulegen und elektronisch zu übermitteln ist. Dass Parteienvertreter Rechtsanwälte und Notare sind, ergibt sich aus § 11 GrEStG. Es ist unschwer zu verstehen, welche Anordnungen mit dem ersten Satz des § 10 Abs. 2 GrEStG getroffen werden sollen. Daher ist diese Gesetzesbestimmung verfassungskonform. Es besteht damit keine Pflicht zur Antragstellung auf Normenprüfung.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war und dieses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091, 22.4.1991, 90/15/0186).

Wien, am 20. Mai 2015