

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Säumnisbeschwerdesache Bf.Adr, ErfNr. x1 und ErfNr. x2 , wegen Verletzung der Entscheidungspflicht gemäß § 284 BAO durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Säumnisbeschwerde wird stattgegeben.

Für den Erwerb der Grundstücke y1 und y2 aus der EZ y3 Grundbuch y4 von Vater durch Kauf- und Übergabsvertrag vom 22.1.2013 wird die Grunderwerbsteuer erstmalig festgesetzt:

Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert) 57.774,90 Euro

gemäß § 7 GrEStG 1987 x 2% = 1.155,50 Euro.

Gemäß § 210 BAO wird die festgesetzte Grunderwerbsteuer mit Ablauf eines Monats ab Zustellung fällig.

Die Einzahlung erfolgt auf das Konto des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

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

## Entscheidungsgründe

**Strittig ist, ob bei der Grunderwerbsteuer ausschließlich Notare oder Rechtsanwälte die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen müssen oder ob auch eine von den Vertragsteilen im Papiermedium vorgelegte Abgabenerklärung den Voraussetzungen des § 10 GrEStG 1987 entspricht.**

### 1. Verfahrensablauf bisher

Der Bf. überreichte am 22.1.2013 innerhalb der Anzeigefrist eine Abgabenerklärung Gre 1 samt Urkunde über den Kauf- und Übergabsvertrag in Papierform. Trotz Aufforderung

durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel kam der Bf. der Behebung des Formgebrechens, die Abgabenerklärung elektronisch durch einen Notar oder Rechtsanwalt über FinanzOnline vorzulegen, nicht nach. Da das Finanzamt die Grunderwerbsteuer nicht festsetzte, erhob der Bf. Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO an das Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht stellte dem Finanzamt eine Frist, innerhalb derer es erklärte, nicht säumig zu sein.

Das Bundesfinanzgericht hielt dem Bf. und dem Finanzamt die beabsichtigte Entscheidung am 4.8.2014 vor.

Zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes gab der Bf. eine Stellungnahme ab. Gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer sprach er sich nicht aus, sondern gegen diese Auslegung des § 10 GrEStG 1987, dass mit der Verpflichtung, einen Notar oder Rechtsanwalt aufzusuchen, nur dass dieser die Abgabenerklärung elektronisch über FinanzOnline dem Finanzamt überreiche, uU ein Eingriff in das Grundrecht des Eigentums gemäß Art. 5 StGG erfolge, da der Notar oder Rechtsanwalt für diese Tätigkeit bezahlt werden müsse.

Das Finanzamt teilte am 3.9.2014 mit, dass es keine Stellungnahme abgebe.

## **2. Beweisaufnahmen**

Einsicht wurde genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgelegten Bemessungsakten.

## **3. Sachverhalt**

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Am 29.1.2013 wurde beim Finanzamt Neunkirchen (Eingangsstempel) eine Abgabenerklärung Gre 1, adressiert an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Papierform und händisch ausgefüllt übergeben. Dazu wurde eine Kopie der Urkunde des Kauf- und Übergabsvertrages vom 22.1.2013, die von den Vertragsteilen selbst erstellt und deren Unterschriften vom Bezirksgericht Neunkirchen beglaubigt worden waren, vorgelegt. Dieser Vorgang wurde unter ErfNr. x3 erfasst.

Mit besagtem Kauf- und Übergabsvertrag vom 22.1.2013 übergab Vater seinen beiden Söhnen Sohn1 und Bf. das Grundstück EZ y3 Grundbuch y4 mit den Grundstücken Nr. y1, y2 und y5. Die Grundstücke y1 und y2 verkaufte er seinem Sohn Bf. und das Grundstück y5 seinem Sohn Sohn1 und diese übernahmen die Grundstücke teilweise in allfälliger Erbschaftsanrechnung in ihr Eigentum. Laut Punkt II. des Vertrages wurde ein Kaufpreis von je 1.000 Euro vereinbart. Dazu wurde bemerkt, dass der zuletzt festgestellte Einheitswert (ATS 2.000,00) 145,35 Euro betragen hätte.

In Punkt VI. des Vertrages räumte Bf. seinen Eltern, dem Übergeber und dessen Ehegattin das ungeteilte, lebenslängliche, ausschließliche und unentgeltliche Wohnrecht am Grundstück y2 ein.

Eine weitere am 30.1.2013 beim selben Finanzamt eingelangte Papiererklärung samt Nachtrag diente lediglich der Ergänzung und Richtigstellung der ersten, nicht vollständig ausgefüllten Abgabenerklärung. Die Vertragsteile teilten mit, dass der im Vertrag angegebene Einheitswert von (ATS 2.000,00) 145,35 Euro, EWAZ x4 nur das Grundstück y5 beträfe. Der Einheitswert der Grundstücke y1 und y2 betrage laut Einheitswertbescheid vom 19.12.1996, EWAZ x5, zum 1.1.1996 (ATS 265.000) 19.258,30 Euro. Dieser Nachtrag wurde unter ErfNr. x11 erfasst.

Zum Wert des Wohnrechtes wurde nichts bekannt gegeben.

Der Beschwerdeführer erhielt nach Einreichen der Papiererklärung einen schriftlichen Vorhalt (Verf 29) vom 26.3.2013 mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„*Information*

*Verpflichtung zur elektronischen Anzeige*

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

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

*Die Anzeige des Rechtsvorganges durch die Abgabe des Formulars Gre 1 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 22.1.2013 Kauf – und Übergabsvertrag samt Nachtrag zwischen Vater sowie Sohn1 und Bf., EZ y3 x41 , 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: 15.3.2013*

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

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

*Vorgemerker Termin: 10.4.2013*

*Die Terminsetzung hat keine Auswirkungen auf die Anzeigefrist gem. § 10 Abs. 1 GrEStG.“*

In dem von beiden Erwerbern unterfertigten Antwortschreiben vom 2.4.2013 wurde die Ansicht vertreten, dass die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige durch einen Parteienvertreter nicht zutreffe, weswegen wiederum die Festsetzung der Grunderwerbsteuer begehrte wurde. Der Bf. stützte sich auf die Bestimmung „*Hierzu sind die in § 9 genannten Personen sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet.*“ und begründete dies damit, dass in seinem Fall kein Parteienvertreter am Erwerb des Grundstücks oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt hätte. Keinesfalls seien sie vom Gesetz gezwungen nur zur Entrichtung der Steuerschuld einen Parteienvertreter zu bevollmächtigen und zu bezahlen.

Im Rahmen eines Telefongespräches vom 31.5.2013 erörterte das Finanzamt mit Bf. die Rechtslage. Mit Schreiben vom 3.6.2013 beantragte XYZ neuerlich die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, allenfalls eine bescheidmäßige Abweisung seines Antrages. und übersendete dazu die Unterlagen zum Nachtrag zum Kauf- und Übergabsvertrag.

Am 21.1.2014 erhoben Sohn1 und Bf. beide in einem (1) Schriftsatz Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO beim Bundesfinanzgericht und ersuchten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO für die rechtzeitig angezeigten Erwerbsvorgänge festzusetzen. Über Aufforderung seitens des Bundesfinanzgerichtes gab das Finanzamt eine Stellungnahme ab, dass eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliege und aufgrund der Sach- und Rechtslage eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer erst nach Vorliegen der elektronischen Abgabenerklärung vorgenommen werde.

#### **4. Erwägungen zur Säumnisbeschwerde**

*Gemäß § 284 Abs. 1 BAO kann die Partei wegen Verletzung der Entscheidungspflicht Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringung bekanntgegeben werden. Hierzu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat. Gemäß § 284 Abs. 2 BAO hat das Verwaltungsgericht der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden .... oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Gemäß § 284 Abs. 3 BAO geht die Zuständigkeit zur Entscheidung erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.*

Im gegenständlichen Fall teilte das Finanzamt vor Ablauf der Dreimonatsfrist mit, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege. Damit ist die Zuständigkeit gemäß § 284 Abs.3 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen.

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

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

Sind gemäß § 133 Abs. 2 BAO amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben.

Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragungen oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke.

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

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Hierzu sind die in § 9 genannten Personen sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Sind Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen; ....

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

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

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

erweitert werden. In diesem Zusammenhang soll § 10 GrEStG dahingehend abgeändert werden, dass die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare und Rechtsanwälte) vorzulegen ist. Die Übermittlung der Abgabenerklärung hat dabei elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen.“

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

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

Nun ist zu untersuchen, ob die Vorschrift des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 so weit geht, dass der *Ausschluss der am Erwerbsvorgang beteiligten Personen von der Berechtigung der Vorlage der Abgabenerklärung* bedeutet, dass ohne elektronische Vorlage der Abgabenerklärung durch Notare oder Rechtsanwälte eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht möglich ist. Dazu sind zuerst Überlegungen zur rechtlichen Qualität der Abgabenerklärung iSd Bundesabgabenordnung anzustellen.

## 6. Erwägungen zur rechtlichen Qualität einer Abgabenerklärung

„*Steuererklären*“ heißt, dem Finanzamt die für eine Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben (z.B. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 39 Tz 1 und § 42 Tz 1, *Doralt*, EStG<sup>15</sup>, § 42 Tz 1). Abgabenerklärungen sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85

Abs. 1 BAO (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 133, Tz 7). Gemäß § 85a BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Der Abgabepflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, dass über seine Anbringen abgesprochen wird. (VwGH 17.6.1992, 87/13/0090). Über Abgabenerklärungen ist ein Bescheid auch dann zu erlassen, wenn keine Abgaben festzusetzen sind. (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 85a, Tz 13; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, GrESTG 1987, § 3, Rz 9). Die Bestimmungen über die Vorlage der Abgabenerklärung sind Ausfluss der Amtsweigigkeit des Verfahrens, d.h. Einleitung des Verfahrens und Feststellung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 115 BAO). Die Amtsweigigkeit des Verfahrens wird durch Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen ergänzt. So besagt § 119 BAO, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Eines der Instrumente ist die Abgabenerklärung. Während die Anzeigepflicht die Mitteilung an die Behörde über einen steuerlich relevanten Umstand betrifft, bedeutet die Abgabenerklärung die Bekanntgabe der für die Steuerbemessung relevanten Daten. (*Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II<sup>3</sup>, 234-235; s.a. *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 10, Rz 5 und 5a, Jänner 2013).

## 6.1. Materieller Abgabenerklärungsbegriff

*Stoll* (BAO-Kommentar, 1496) definiert die Abgabenerklärung als „*eine durch Vordrucke formalisierte Zusammenfassung von Mitteilungen über tatsächliche Gegebenheiten, Ereignisse, Zustände, Veränderungen und Verhältnisse, die bezogen auf den Gegenstand der für einen bestimmten Zeitraum oder Zeitpunkt zu erhebenden Abgabe rechtsbedeutsam sind oder rechtsbedeutsam sein können. Abgabenerklärungen sind angesichts ihres Inhaltes, als auch im Hinblick auf ihre Formgebundenheit die erste und wesentlichste Grundlage für die jeweilige einzelne Abgabenfestsetzung, aber auch für die Gesamttätigkeit der Abgabenerhebung (als Organisationsaufgabe verstanden) bedeutsam.*“ und leitet aus der Judikatur (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161) einen **materiellen Abgabenerklärungsbegriff** in dem Sinn ab, dass die Erklärungspflicht dann erfüllt ist, wenn die zuständige Abgabenbehörde, einerlei ob unter Verwendung von vorgesehenen Vordrucken oder ohne diese, in die Lage versetzt wird, ein vollständiges Bild vom abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalt zu gewinnen, sodass aufgrund der Mitteilungen des Abgabepflichtigen objektiv eine sachgerechte Abgabenerhebung möglich wird. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1509). Die Anzeige- und Erklärungspflichten können aus materiell-rechtlicher Sicht nicht verletzt sein, wenn i.S.d. § 119 BAO rechtzeitig, inhaltlich richtig und vollständig offen gelegt und angezeigt wird. Es geht darum, dass den Abgabenbehörden zusammengefasste Informationen von substantiertem Gehalt gegeben werden, die ein erstes, aber ergebnishaft vollständiges und zutreffendes Bild über Steuersubjekt, Steuergegenstand und Besteuerungsbedeutsame Umstände vermitteln, sodass die Behörde das Veranlagungsverfahren durchführen kann. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1509). Selbst wenn

Formgebote wie z.B. Vordruckverwendung verletzt werden oder die Mängelbehebung (Aufforderung vordrucksgerechte Abgabenerklärungen abzugeben) unterlassen wird, sind Abgabenerklärungen materiell zu würdigen, was dem Grundsatz der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit entspricht, der in formalen Erfordernissen keine Schranken seiner Maßgeblichkeit haben darf. (Stoll, BAO-Kommentar, 1510). Auch weiteres spricht dafür.

Abgabenerklärungen liegen daher auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden. Sie liegen weiters vor, wenn sie zB unter Verletzung des § 42 Abs. 1 EStG 1988 nicht elektronisch, sondern auf Papier eingereicht werden. (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 133, Tz 6 unter Verweis auf VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 139, Rz 9; Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 10 GrEStG, Rz 32, <http://www.lexisnexis.com/at/recht>; Abfrage vom 12.3.2014). Im Gegensatz zu § 10 GrEStG spricht zwar § 42 EStG von „Zumutbarkeit“ der elektronischen Übermittlung, das ändert aber nichts an der Qualität der Abgabenerklärung. Denn laut VwGH 22.10.1992, 92/16/0014, ergangen zur Vorgängerbestimmung § 18 GrEStG 1955, dienen nach § 119 Abs. 2 BAO der Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht insbesondere Abgabenerklärungen, welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgaben bilden:

*„Dieser Anordnung kann aber nicht die Bedeutung beigelegt werden, dass dann, wenn der Abgabenschuldner nicht die vorgeschriebene Drucksorte zur Anzeige verwendet, die im § 18 GrEStG 1955 [= § 10 GrEStG 1987] vorgesehene Anzeigepflicht aus diesem Grunde bereits verletzt wäre. Die Vorlage des Vordruckes dient nur der Erleichterung der Tätigkeit der Finanzbehörde (vgl. den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Grunderwerbsteuergesetz-Novelle 1962, 779 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX. GP). Auf das formelle Erfordernis der Vorlage einer Abgabenerklärung gemäß § 18 GrEStG 1955 kommt es daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO [aF] noch für die Rechtsfolge des .... § 20 Abs. 6 GrEStG 1955 [= § 17 GrEStG 1987], an. Auch für den Bereich des § 33 Abs. 1 FinStrG muss es daher zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Anzeigepflicht genügen, wenn der Abgabepflichtige zwar die Erstattung einer formgerechten Abgabenerklärung nach dem § 18 Abs. 1 GrEStG 1955 unterlässt, jedoch dem Finanzamt den Erwerbsvorgang an sich bekanntgibt und dieser Mitteilung alle jene Erläuterungen hinzufügt, die notwendig sind, damit die Behörde in die Lage versetzt wird, die Abgabe in der gesetzlichen Höhe festzusetzen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 1960, ZI. 2671/59, Slg. Nr. 2197/F, ausgeführt hat, muss es für die Ermittlung der zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer erforderlichen Grundlagen in der Regel ausreichen, wenn der zur Anzeige Verpflichtete den schriftlichen Vertrag dem Finanzamt in Urschrift oder in Abschrift vorlegt, soweit dieser Vertrag die zur Festsetzung der Steuer geeigneten Angaben enthält (vgl. hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 1982, ZI. 81/16/0003, Slg. Nr. 5645/F).“*

Der Gesetzgeber wollte mit § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 einen Anreiz schaffen, dass die Grunderwerbsteuer durch einen Notar oder Rechtsanwalt, und damit auch

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

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

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

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts – wobei es hier nicht um Verletzung von Anzeige- und Erklärungspflichten iSd § 119 BAO geht – wurde im Vorlauf zur vorliegenden Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO rechtzeitig eine Abgabenerklärung gelegt und die Vertragsurkunde mit gesendet. Der Bf. gab dem Finanzamt Informationen, die dem Finanzamt die Durchführung eines Bemessungsverfahrens Grunderwerbsteuer ermöglichen. Das geht auch aus dem Akteninhalt hervor - das Finanzamt hatte die Bewertungsstelle wegen der Einheitswerte kontaktiert, hatte sich Gedanken zur Gegenleistungseigenschaft des Wohnrechtes gemäß Punkt VI des Kauf- und Übergabsvertrages gemacht und Berechnungen zur Höhe der Bemessungsgrundlagen angestellt. Die Abgabenerklärung ist nicht nur (irgend-)ein „Anbringen“, über das (irgend-)ein „formaler“ Bescheid ergehen muss. Im Gegenteil, wenn sie analog zu § 119 BAO mitsamt mitgereichter Vertragsurkunde den entsprechenden substantiierten Gehalt aufweist und das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in die Lage versetzt, die Grunderwerbsteuerbemessung durchzuführen, ist die Abgabenerklärung im materiellen Sinn ein Anbringen, über welches ein

Steuerfestsetzungsbescheid zu ergehen hat oder das Finanzamt festzuhalten hat, dass der Vorgang grunderwerbsteuerbefreit und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen ist.

## **6.2. Formeller Abgabenerklärungsbegriff**

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

Mit § 10 Abs. 2 GrEStG 1987, der anordnet, dass zwingend nur Notare oder Rechtsanwälte die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen können, liegt eine gesetzliche Verpflichtung vor, „*dem förmlichen Erklärungsgebot auch förmlich*“ nachzukommen. (Stoll, BAO-Kommentar, 1510; Fellner, Kommentar zum GrEStG, § 10 Rz 22). § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 ist mit Konsequenzen versehen, wenn die Abgabenerklärung in Papierform von den Vertragsteilen und nicht elektronisch durch Notare und Rechtsanwälte eingebracht wird. Diese Verpflichtung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 kann mit Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO durchgesetzt werden. (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1510; VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022). Je nach Fallkonstellation kann die elektronische Nichtvorlage der Abgabenerklärung durch Notare oder Rechtsanwälte allenfalls nachteilige Folgen bei der Immobilienertragssteuer haben. Es könnten auch Ordnungswidrigkeiten nach dem Finanzstrafgesetz vorliegen.

## **7. Zu den Stellungnahmen des Bf. und des Finanzamtes zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung**

Der Argumentation des Bf. wird insoweit zugestimmt, dass durch BGBl. I 22/2012 § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 nicht aufgehoben wurde. Allerdings wurde § 10 Abs. 1 1. Satz GrEStG 1987 geändert, und zwar sind die Grunderwerbsteuerschuldner, Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte, die beim Erwerb des Grundstückes mitgewirkt haben, ZUR ANZEIGE mit „einer“ Abgabenerklärung und nicht mehr zur Vorlage der Abgabenerklärung verpflichtet. Damit wurde die Vorlageverpflichtung in eine Anzeigepflicht umformuliert, die Ausfluss der allgemeinen Offenlegungsverpflichtungen iSd §§ 119 ff BAO ist. Die Pflicht, dem Finanzamt gegenüber die Tatsache eines Grundstückserwerbes bekannt zu geben, bleibt in erster Linie bei den Grunderwerbsteuerschuldndern.

Nach § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 ist aber die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter VORZULEGEN, womit idR auch die Anzeigeverpflichtung der in § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 genannten Personen erfüllt ist.

§ 10 Abs. 2 GrEStG spricht von Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG 1987. Der Begriff Parteienvertreter wird für das Grunderwerbsteuergesetz abschließend definiert und kann nicht durch allgemeine Auslegungsgrundsätze oder durch den Umfang, mit dem dieser Begriff in anderen Gesetzen verwendet wird, erweitert werden. Er hat weder etwas zu tun mit dem von § 10 BAO verwendeten Begriff „Parteienvertreter“ noch mit der in § 10 Abs. 1 GrEStG verwendeten Wortfolge „Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte“. (Arnold/Arnold, GrEStG 1987, § 11, Tz 15). Nach § 11 GrEStG 1987 haben Rechtsanwälte und Notare, und § 11 GrEStG 1987 bezeichnet nur sie im Klammerausdruck als Parteienvertreter, die „ex lege“ Befugnis, wenn sie dazu von einem Grunderwerbsteuerschuldner bevollmächtigt wurden, bzw. wenn er selbst Grunderwerbsteuerschuldner ist, die Grunderwerbsteuer selbst zu berechnen. (Fellner, Kommentar zum GrEStG, § 11 Rz 4). „Ex lege“- Befugnis bedeutet, dass ein Notar oder Rechtsanwalt, wenn er zur Selbstberechnung bevollmächtigt ist, die Selbstberechnung durchführen kann und keines etwaigen Bewilligungsbescheides des Finanzamtes bedarf, wie dies beispielsweise für die Gebührenselbstberechnung nach § 3 Abs. 4 GebG vorgesehen ist. Über die Wortfolge in § 11 „Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter)“ ist auch in § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 klargestellt, dass nur Rechtsanwälte und Notare die Abgabenerklärung vorlegen können, da sie ohnehin die „ex lege“ Befugnis zur Selbstberechnung haben. Die Parteienvertreter müssen, um über die elektronische Vorlage beim Finanzamt einen Grunderwerbsteuerbescheid zu erwirken, natürlich nicht zur Selbstberechnung bevollmächtigt sein, es wird eine privatrechtliche Vereinbarung zur Vorlage der Grunderwerbsteuerabgabenerklärung genügen.

Der Bf. hält die Verpflichtung, zu einem Notar oder Rechtsanwalt gehen zu müssen, nur dass dieser die grunderwerbsteuerliche Abgabenerklärung legt, wegen der für ihn auflaufenden Rechtsanwalts- bzw. Notarskosten für einen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum.

## **8. Anregung zur Normenprüfung des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987**

## 8.1. Voraussetzungen

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen. (*Unger*, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen. (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, dh mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges. Weitere Prozessvoraussetzung ist die Präjudizialität, nämlich ob die wegen Verfassungswidrigkeit angefochtene Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet. (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 350).

## 8.2. Die Stellungnahme des Bf. zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung wird vom Bundesfinanzgericht als Anregung zur Normenprüfung des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 verstanden.

Der Bf. wendete sich in der Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 4.8.2014 gegen diese Auslegung des § 10 GrEStG 1987, dass mit der Verpflichtung, einen Notar oder Rechtsanwalt aufzusuchen, nur dass dieser die Abgabenerklärung

elektronisch über FinanzOnline dem Finanzamt überreiche, uU ein Eingriff in das Grundrecht des Eigentums gemäß Art. 5 StGG erfolge, da der Notar oder Rechtsanwalt für diese Tätigkeit bezahlt werden müsse. Der Gesetzgeber unterscheide laut Bf. genau zwischen Vorlage der Abgabenerklärung durch die in § 9 genannten Personen sowie Rechtsanwälten, Notaren und sonstigen Bevollmächtigten nach § 10 Abs. 1 GrEStG 1987, bei der errichtete Schriften in jedem Fall dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln seien und die nur bei Selbstberechnung der Steuer entfalle, und Vorlage der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 (das seien nicht alle Rechtsanwälte und Notare, sondern nur jene, die am Selbstberechnungsverfahren teilnehmen und von der Selbstberechnung nicht ausgeschlossen seien) nach § 10 Abs. 2 GrEStG 1987, bei der ausdrücklich „abweichend vom Abs. 1“ die Schrift nur auf Verlangen der Abgabenbehörde elektronisch zu übermitteln sei. Daraus ergäbe sich die Verpflichtung des Bf. sowie die Verpflichtung von Notaren und Rechtsanwälten, die zur Selbstberechnung nach § 11 GrEStG 1987 nicht befugt seien und sonstiger Bevollmächtigter zur Anzeige von Erwerbsvorgängen (wie bisher in Papierform mit Gre1) unter Anchluss einer Abschrift der Vertragsurkunde. Der Bf. sei seiner Verpflichtung zur Anzeige gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 nachgekommen. Eine darüber hinausgehende Verpflichtung, einen gemäß § 11 GrEStG 1987 zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugten Parteienvertreter ausfindig zu machen, zur Anzeige des Erwerbsvorganges zu bevollmächtigen und für die Tätigkeit zu honorieren, sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Dazu komme, dass ein Gesetz, das ohne Grund zum Abschluss eines kostenpflichtigen privatrechtlichen Vertrages zur Bezahlung der Steuerschuld verpflichtete, insbesondere bei steuerbefreiten Vorgängen in das Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums eingreife und wies auf das Erkenntnis VfGH 30.11.1989, G 139/88 ua., VfSlg 12.227/1989, hin.

### **8.3. Fehlende Präjudizialität**

Der Bf. fühlt sich nicht durch § 10 Abs. 1 GrEStG 1987, sondern durch § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 „*Die Abgabenerklärung ist durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln.*“ belastet.

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. eine Abgabenerklärung samt Vertragsurkunde in Papierform dem Finanzamt zur Anzeige. Der Bf. ist nicht zu einem Rechtsanwalt oder Notar gegangen, damit dieser die Abgabenerklärung vorlegt und elektronisch übermittelt. Das Bundesfinanzgericht, auf welches die Entscheidungspflicht übergegangen ist, hat mit diesem Erkenntnis aufgrund der Anzeige einer Abgabenerklärung in Papierform nicht durch einen Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG 1987 die sozusagen erstinstanzliche Grunderwerbsteuerfestsetzung vorgenommen, da für Grunderwerbsteuererhebung selbst der materielle Abgabenerklärungsbegriff im Vordergrund steht. Damit hat das Bundesfinanzgericht die Vorschrift des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 als Voraussetzung für die „erstinstanzliche“ Grunderwerbsteuerfestsetzung nicht angewendet, weswegen es an der Prozessvoraussetzung der Präjudizialität für einen Antrag auf

Normprüfung für das Bundesfinanzgericht fehlt. Zu beurteilen war hier einzig und allein, ob ein Anbringen iSd § 85 BAO vorliegt, über welches mit „Bescheid“ abzusprechen ist.

#### **8.4. *Obiter dicta***

Im Übrigen wird bemerkt, dass das Bundesfinanzgericht die Vorschrift des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 für verfassungsrechtlich unbedenklich hält. Das Bundesfinanzgericht hat auch gemäß § 280 Abs. 1 lit. e BAO iVm § 93 Abs. 3 BAO zu begründen, warum es eine Norm für unbedenklich hält – dies im vorliegenden Fall, da die Präjudizialität fehlt, als *obiter dicta*.

Art. 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Nach Art. 1 Abs. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur MRK hat jede natürliche und juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen. Abs. 2 lautet: „*Diese Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er zur Sicherung der Zahlung der Steuer, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.*“

Ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit kann laut *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mitinhaltliche begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat und diese inhaltliche Begründung vom Bundesfinanzgericht geteilt wird.

Der VfGH wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung. (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1477, 1478, 1479). Eigentumsbeschränkungen sind Vermögensbelastungen wie Vorschreibung von Steuern und sonstigen Abgaben, von Geldstrafen, von Abschleppkosten; ein gesetzlicher Abschlusszwang greift in dieses Recht ebenso ein, wie die Verhinderung eines Vertragsabschlusses o.ä. durch Gesetz. Keine Eigentumseingriffe sind Regelungen, die Kostenersatzansprüche in bestimmten Verfahren ausschließen. (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt. (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>5</sup> (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung

nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist. (Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Mitwirkungspflicht in Form einer zwingende Vorlage der Abgabenerklärung durch bestimmte Personen ist keine Spezialität des Grunderwerbsteuergesetzes, sie ist insbesondere mit Steuervorschriften, die eine zwingende Selbstberechnung vorsehen, vergleichbar (z.B. § 7 VersStG; vgl. UFS 4.12.2006, RV/0729-W/06) und steht zusätzlich in Verbindung mit § 30c EStG, wonach der Parteienvertreter die Mitteilung betreffend ImmoESt für den Veräußerer an das Einkommensteuerfinanzamt machen muss. Die durch elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung durch Rechtsanwälte oder Notare für den Steuerschuldner entstehenden Kosten sind analog § 313 BAO zu sehen, wonach jede Partei ihre Kosten selbst zu tragen hat. Diese Kostentragungsverpflichtung beinhaltet nicht nur Verfahrenskosten, sondern auch Kosten der Buchführung, Aufgaben der Selbstbemessung und der Berechnung sowie die Abfuhr der Abgaben Dritter bzw. die Duldung von Prüfungs- und Aufsichtsmaßnahmen sowie beispielsweise die Mitwirkung bei Außenprüfungen, wobei diese Verfahrensnormen zur Ermittlung, Erklärung und Abfuhr der Steuern in unmittelbaren Zusammenhang stehen und auch vom Eigentumsschutz umfasst sind. (Moser, § 313 BAO: Kostentragung bei Abgabenermittlung/-erklärung/-entrichtung durch den Steuerpflichtigen ohne Grenzen? SWK 23/24/ 2006, S 679).

Laut VfGH 15.3.2000, G 141/99 ua, VfSlg 15.773, welches zu § 30 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 ging, wonach bei Depotgeschäften das Kreditinstitut zum Abzug der Spekulationsertragsteuer verpflichtet ist, ist laut Punkt V.4. „....der Gesetzgeber von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert, für die Einhebung von Abgaben – mag diese auch eine Staatsaufgabe sein und gemäß § 11 F-VG grundsätzlich den Verwaltungsbehörden obliegen – Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen. Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass derartige Mitwirkungspflichten nicht nur dem Steuerschuldner selbst auferlegt werden dürfen, sondern auch Personen, die formal am Steuerschuldverhältnis unbeteiligt sind....“

Der Großteil dieser Judikatur erging zur Lohnsteuer, bei welcher der Arbeitgeber bestimmte eigenständige Aufgaben anlässlich der Erhebung der Lohnsteuer gegenüber der Finanzbehörde zu erfüllen hat (VfSlg. 6425/1971, VfSlg. 7158/1973, VfSlg. 7975/1977), und der Verfassungsgerichtshof hatte gegen solche Mitwirkungspflichten keine grundsätzlichen Bedenken, zB auch betreffend Einhebung der Kurtaxe durch den Unterkunftgeber. Allerdings ist eine Regelung nur dann sachlich, wenn sie die Mitwirkungspflichten Dritter ins Verhältnis setzt zu der Art und dem Umfang der zum Primärschuldner bestehenden Beziehungen und den Dritten (das wäre bei der GrEST der Notar oder Rechtsanwalt) nicht mit überproportionalem Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten usw. belastet. Der Verfassungsgerichtshof hob die Bestimmung teilweise auf, weil diese gegen den

Gleichheitssatz dadurch verstieß, dass sie den Kreditinstituten die Verpflichtung zur Steuerabfuhr auch in den Fällen auferlegte, in denen ihnen die für die ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderliche Daten und/oder die für die Steuerentrichtung erforderlichen finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne weiteres beschafft bzw. zurückerlangt werden können, wozu noch kommt, dass es sich um Fälle handelt, in denen sich die Beziehung zum Steuerschuldner auf die Depotzugehörigkeit des Wertpapieres im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht beschränkt.

Im Gegensatz zu § 30 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 müssen gemäß § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 die Parteienvertreter lediglich die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen, eine Haftung des Parteienvertreters ist damit nicht verbunden, es besteht auch keine Abfuhr oder sonstige Pflicht, die Anzeigeverpflichtung bleibt beim Bf. als Steuerschuldner.

In BGBI. I 111/2010 wurde die Kapitalertragsteuer neu konzipiert, der Verfassungsgerichtshof VfGH 16.6.2011, G 18/11 entschied über die neuerliche Beschwerde, dass „*sich aus dem Umstand, dass die KEst-neu mit Erhebungskosten verbunden ist, die den abfuhrverpflichteten Kreditinstituten vom Steuergläubiger nicht ersetzt werden, eine Verfassungswidrigkeit der KEst-neu selbst nicht ableiten lässt.*“

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 „diktierte 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.

In den Erkenntnissen VfGH 6.10.2010, B 13/10, VfSlg. 19.193 und VfGH 5.6.2014, B 184/2014, sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass gegen bestimmte Verfahrenskostenregelungen keine Bedenken bestehen, da den Bf. keine Verfahrenskosten entstanden.

Betrachtet man § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 aus Sicht des „Anwaltszwanges“ können ebenfalls keine Bedenken in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit entstehen. Im Erkenntnis VwGH 17.3.2000, 96/19/2726 ging es ua um eine Auskunftspflicht, ob anlässlich der Novellierung von ZPO-Bestimmungen über den Anwaltszwang überprüft worden sei, dass in der Verfahrensordnung vor der Europäischen Menschenrechtskonvention keine verpflichtende Vertretung durch

einen Anwalt bestehet. Aus dem Sachverhalt dieses Erkenntnisses zeigt sich der Unterschied von „Anwaltszwang“ zu vorliegendem Fall: 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.

So sind auch im vorliegenden Fall dem Bf., da er die Formvorschrift des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 nicht einhielt, keine Notars- oder Rechtsanwaltskosten entstanden. Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht. Das Bundesfinanzgericht konnte bis dato auch in der Literatur bis auf eine Kommentarstelle keine Äußerungen in Bezug auf eine Verfassungswidrigkeit des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 finden. Einzig *Fellner*, Kommentar zum GrEStG, § 10, Rz 22 hält diese Vorschrift möglicherweise für verfassungswidrig, begründet diese Ansicht aber nicht weiter.

Da dem Bf. die Säumnisbeschwerde stattgegeben wurde und er mit der Grunderwerbsteuerfestsetzung, die er wollte, einverstanden ist, erübrigt sich ein weiteres Eingehen zur Verfassungsmäßigkeit des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987.

## **9. Schlussfolgerungen**

Der Bf. hat die Formvorschrift des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 nicht eingehalten, indem er nicht zu einem Parteienvertreter gemäß § 11 GrEStG 1987 gegangen ist, damit dieser die Abgabenerklärung elektronisch vorlegen kann. Dennoch stellt seine Abgabenerklärung in Papierform, die er samt Kauf- und Übergabsvertrag beim Finanzamt angezeigt hat, ein Anbringen dar, über welches ein Grunderwerbsteuerbescheid in der Sache selbst zu ergehen hat.

Die Säumnisbeschwerde ist weder durch Beschluss formell zu erledigen, noch mit Erkenntnis abzuweisen, sondern mit Erkenntnis die ausständige Entscheidung in der Sache selbst zu treffen. (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 284, Tz 28). Aus diesen Gründen war der Säumnisbeschwerde statzugeben und die Grunderwerbsteuer festzusetzen.

## **10. Festsetzung der Grunderwerbsteuer**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt eindeutig eine Verletzung der Formpflicht des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 vor, doch keine Verletzung der materiellen Erklärungspflicht, weswegen diese Festsetzung der Grunderwerbsteuer keine Schätzung gemäß § 184 BAO darstellt.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF vor BGBI. I 36/2014 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 idF vor BGBI. I 36/2014 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn die Gegenleistung geringer ist als Wert der des Grundstückes. Gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 idF vor BGBI. I 36/2014 ist als Wert des Grundstückes das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Gemäß § 5 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Zur Gegenleistung gehören Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Dem Bf. wurden mit Kauf- und Übergabsvertrag von seinem Vater Grundstücke im (einfachen) Einheitswert von 19.258,30 Euro übergeben. Als Gegenleistung verpflichtete sich der Bf. zur Bezahlung von 1.000 Euro. Im Kauf- und Übergabsvertrag ist allerdings auch der Passus vorhanden, dass der Bf. seinen Eltern ein Wohnrecht einräumt. Ausgehend von einem monatlichen Wert von 350 Euro, ist der vom Rechenprogramm des BMF errechnete kapitalisierte Wert des Wohnrechtes 55.804,39 Euro. Somit liegt die Gegenleistung insgesamt unter dem dreifachen Einheitswert. Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert) 57.774,90 gemäß § 7 GrEStG 1987 x 2% = 1.155,50 Euro.

Da im vorliegenden Fall keine Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter vorgenommen wurde, sondern die Festsetzung im Grunderwerbsteuerbemessungsverfahren erfolgte konnte kein Bescheid gem § 201 BAO ergehen. Für den Bf. ergibt sich daraus kein Nachteil, da sich die Fälligkeit nach § 210 BAO orientiert.

## **11. Ergebnis**

Eine Abgabenerklärung ist ein Anbringen, über welches das Finanzamt ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden hat. Nach der Literatur und Judikatur ist der Begriff der Abgabenerklärung nach seinem materiellen und formellen Gehalt zu unterscheiden. (Stoll, BAO-Kommentar, 1509; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 133, Tz 6 unter Verweis auf VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 139, Rz 9; Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 10 GrEStG, Rz 32, <http://www.lexisnexis.com/at/recht>; Abfrage vom 12.3.2014; VwGH 1.12.1987, 85/16/0111; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 22.10.1992, 92/16/0014). Materiell bedeutet Abgabenerklärung, dass der Pflichtige gegenüber dem Finanzamt eine Mitteilung über steuerlich bedeutsame Umstände in der Weise macht, dass das Finanzamt in die Lage versetzt wird, das Grunderwerbsteuerbemessungsverfahren durchzuführen. Im formellen Sinn bedeutet die Abgabenerklärung ein Abfragen der steuerbedeutsamen Umstände nach dem logischen System des jeweiligen Steuergesetzes. Die Ordnung der Angaben des Pflichtigen beschleunigt das Verfahren, vor allem im elektronischen Bereich, da an die Eingabe „auf Knopfdruck“ die Steuerberechnung angehängt ist. Ein Verstoß gegen die Formvorschriften macht die Anzeige der steuerrechtlich bedeutsamen Umstände nicht zu einem rechtlichen Nichts. Die Anzeige bleibt materiell ein Anbringen,

zu welchem ein Bescheid oder die Feststellung, dass der Vorgang befreit ist, ergeht. Wenn den Vorschriften des § 119 BAO Genüge getan wurde, ist auch nicht gemäß § 184 BAO die Bemessungsgrundlage zu schätzen. Die von den Vertragsteilen vorgelegte Abgabenerklärung im Papiermedium samt Vertragsurkunde entspricht materiell der Abgabenerklärung iSd § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 119 bzw. § 133 BAO, weswegen das Bundesfinanzgericht durch Übergang der Zuständigkeit infolge Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO eine erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer vornahm.

Dem „*formlichen Erklärungsgebot förmlich*“ nachzukommen ist integraler Bestandteil der Abgabenerklärungsvorschriften. (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1510; *Urtz*, Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 411). Dadurch, dass der Bf. die Abgabenerklärung nicht durch einen Notar oder Rechtsanwalt elektronisch über FinanzOnline vorlegen ließ, verstieß er gegen die zwingende Formvorschrift des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987.

Überreicht ein Pflichtiger nach dem 1.1.2013 die Abgabenerklärung Grunderwerbsteuer in Papierform samt Urkunde über den Erwerbsvorgang, verstößt er damit gegen die Formvorschrift des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987, wonach die Abgabenerklärung zwingend durch einen Notar oder Rechtsanwalt elektronisch eingebracht werden muss. Dies kann Konsequenzen von § 111 BAO bis zur Finanzordnungswidrigkeit haben. (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022) Andererseits ist das Institut der Abgabenerklärung doppelgesichtig – wenn trotz Verstoßes gegen § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 das Finanzamt in die Lage versetzt wird, ein Grunderwerbsteuerbemessungsverfahren durchzuführen, ist die Abgabenerklärung materiell ein Anbringen, über welches ein Bescheid über die Grunderwerbsteuervorschreibung zu ergehen hat oder das Finanzamt die Steuerbefreiung festzuhalten hat.

Das BFG wendete § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 nicht an und dem Bf. entstanden durch den Verstoß gegen die Formvorschrift keine Notars- oder Anwaltskosten, weswegen mangels Präjudizialität einem Antrag auf Normprüfung die Prozessvoraussetzung fehlt. *Obiter dicta* ist die Vorschrift unbedenklich, da der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Übertragung von Mitwirkungsrechten (vor allem „obligatorische“ Selbstbemessungen) an der Steuererhebung an Dritte für verfassungskonform ansieht. Die auflaufenden Kosten sind gemäß § 313 BAO von den Parteien selbst zu tragen.

Aus all diesen Gründen war der Säumnisbeschwerde statzugeben und die Grunderwerbsteuer festzusetzen.

## **12. Zulassung der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes speziell zu § 10 GrEStG idF BGBI. I 22/2012 vorliegt und auch deshalb, weil das Bundesfinanzgericht in der Grunderwerbsteuerangelegenheit die erstmalige Festsetzung der Abgabe vornahm.

Wien, am 18. September 2014