

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 11. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. April 2017, ErfNr. 123, StNr. 1234, betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ist Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder und übersandte mit E-Mail vom 30. Dezember 2016 an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln "als Ergänzung zu seinem über FinanzOnline eingebrachten Antrag auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer" eine Kopie eines Schenkungsvertrages und ersuchte um Bestätigung des Einganges des Antrages. Der Text des von ihm in eigener Sache errichteten Schenkungsvertrages beinhaltete die Übertragung einer Liegenschaft zu gleichen Teilen von seiner Mutter als Geschenkgeberin an ihn und seine drei Brüder als Geschenknehmer. Unter notarieller Beglaubigung wurde diese Urkunde am 22. Dezember 2016 von allen Vertragsparteien unterfertigt.

Mit Telefax vom 2. Jänner 2017 gab der Bf. sodann dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel diese Vertragserrichtung bekannt, berief sich darauf, dass er nach Punkt 12 des Schenkungsvertrages bevollmächtigt sei, die Schenkung beim Finanzamt anzuzeigen und ersuchte um Erteilung einer Steuernummer zur Umbuchung der von ihm bereits entrichteten Grunderwerbsteuer in Höhe von 740 €, wobei er angab, dass der gemeine Wert der Liegenschaft nach einem Sachverständigengutachten 148.000 € betragen würde. Eine Anmeldung der Schenkung über FINANZOnline sei ihm nicht möglich und werde eine Anmeldung durch Notar bzw. einem Rechtsanwalt nicht erfolgen. Als berufsberechtigtem Steuerberater müsse ihm eine Anmeldung ebenfalls möglich sein und sei die zwangsweise vorgeschriebene Anmeldung durch Notar oder Rechtsanwalt verfassungswidrig. Beigelegt war eine Überweisungsbestätigung von 740 € an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern.

Es erfolgten in weiterer Folge eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem Bf. und ein E-Mail-Verkehr zwischen dem Finanzamt und dem Bf., wobei der Bf. das Bewertungsgutachten auszugsweise übermittelte und ausführte:

"Vielen Dank für die Info! Anbei noch ein Screenshot, aus dem ersichtlich ist, dass ich die Anmeldung über FinanzOnline technisch nicht durchführen konnte, obwohl ich durchaus guten Willens dafür bin. Diese Programmierung von FinanzOnline entspricht zwar vermeintlich dem § 11 GrEStG bzw. auch den Erläuterungen zum StabG 2012, detaillierte Ausführungen dazu werde ich im Laufe des Verfahrens einbringen. Insbesondere vermögen die Erläuterungen zu § 11 im Falle einer Grundstücksschenkung wie im vorliegenden Falle nicht zu überzeugen, warum ein berufsbefugter Steuerberater kein Parteienvertreter gemäß § 11 GrEStG sein sollte. Weiters verweise ich schon jetzt auf § 11 Abs. 3 GrEStG, in dem angeführt wird, dass '...die in § 9 genannten Personen die Verpflichtung des § 10 zu erfüllen haben.' Somit müsste es dem Wortlaut des Gesetzes folgend in besonderen Fällen auch die technische Möglichkeit der elektronischen Übermittlung für Personen gemäß § 9 GrEStG geben, da sie sonst die Verpflichtungen des § 10 nicht erfüllen können. Falls Ihnen - außer der elektronischen Übermittlung durch einen Notar - noch irgendwelche Unterlagen oder Informationen fehlen, dann darf ich Sie um kurze Nachricht ersuchen, damit ich meinen Pflichten nachkommen kann. Wie gesagt, es geht mir darum, dass ich mich als berufsbefugter Steuerberater ebenso als Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG sehe. § 10 GrEStG spricht hier nicht von Parteienvertreter 'gemäß § 11', sondern 'im Sinne des § 11'. Darüber hinaus halte ich eine - für mich nicht klar aus dem Gesetzestext ableitbare - Einschränkung auf Notare und Rechtsanwälte für nicht sachgerecht und verfassungsrechtlich bedenklich. Da es ausschließlich um die Klärung einer Rechtsfrage geht, ersuche ich Sie bereits jetzt von dem Verhängen einer Zwangsstrafe Abstand zu nehmen, da keinerlei Gefahr im Verzug besteht, die Abgabe entrichtet wurde, sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt worden sind oder auf Verlangen zur Verfügung gestellt werden können."

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2017 erging folgende Information des Finanzamtes an den Bf.:

"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 22.12.2016 - Schenkungsvertrag mit Mutter, EZ XY - 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: 15.2.2017

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.

Vorgemerakter Termin: 20.2.2017

Die Terminisierung hat keine Auswirkung auf die Anzeigefrist gem. § 10 Abs. 1 GrEStG!"

In einem als "Anzeige gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG" titulierten Schreiben vom 16. Februar 2017 nahm der Bf. dazu Stellung und erwiderte auszugsweise:

"Gemäß § 10 GrEStG ist die relevante Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinn des § 11 GrEStG vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Nur in den Fällen des § 3 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG kann die Abgabenerklärung auch durch die in § 9 genannten Personen vorgelegt und elektronisch übermittelt werden. Im gegenständlichen Falle handelt es sich jedoch nicht um einen Fall des § 3 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG. Hinsichtlich der elektronischen Übermittlung ist in der Finanz-Online-Verordnung 2006, Fassung vom 16.02.2017 folgendes angeführt: *'Teilnehmer hinsichtlich der Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 sind nach Maßgabe des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 auch die Teilnehmer im Sinn des § 2 Abs. 1.'*

Wie bereits in meiner bisherigen Korrespondenz an Sie ausgeführt, bin ich berufsbefugter Steuerberater und sehe mich daher auch als Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG. In § 10 GrEStG wird eben ausdrücklich von Parteienvertreter **im Sinne** des § 11 GrEStG gesprochen und nicht von Parteienvertreter **gemäß** § 11 GrEStG. Ebenso ist dies in den Erläuterungen zum StabG 2012 (1680 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen) der Fall.

Die Erläuterungen führen als Grund für die zwingende Anmeldung durch einen Parteienvertreter folgendes an:

*'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.'*

Bei einem berufsbefugten Wirtschaftstreuhänder ist davon auszugehen, dass er die entsprechenden Kenntnisse hat oder sie sich vor der Anmeldung aneignen kann. Wenn eine Einschränkung des Parteienvertreters in § 11 GrEStG ausschließlich auf Notare erfolgt wäre, so könnte dies noch mit deren Rolle eines Notars erklärbar scheinen. Eine Parteienvertretung für Zwecke der Grunderwerbsteuer aber Rechtsanwälten zu erlauben, dem Berufsstand der Steuerberater aber zu versagen, entbehrt der möglichen logischen Interpretation des Gesetzes. Somit komme ich zum Schluss, dass ich Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG bin. Da mir aus technischen Gründen eine Anmeldung über FinanzOnline nicht möglich ist, stelle ich den Antrag, mir diesen Zugang ungesäumt zu ermöglichen.

Ersatzweise, falls dies nicht zeitgerecht bewerkstelligt werden kann, ersuche ich die GrESt amtswegig festzusetzen. Wie Sie mir bestätigt haben, sind - außer der elektronischen Anmeldung - alle Informationen bei Ihnen eingelangt, die Ihnen die Bearbeitung ermöglichen. Falls Ihnen doch noch Informationen oder Nachweise fehlen sollten, so darf ich um entsprechende Mitteilung ersuchen.

In eventu halte ich fest, dass falls Sie meiner Rechtsauffassung hinsichtlich meiner Stellung als Parteienvertreter nicht folgen, ich die verfassungsrechtliche Überprüfung des Begriffes *'Parteienvertreter' im Sinne des § 11 GrEStG* begehre. Es wäre nämlich verfassungswidrig per Gesetz den Berufsstand der Steuerberater von der Vertretung in Grunderwerbsteuerangelegenheiten auszuschließen, den Berufsstand der Rechtsanwälte hingegen zuzulassen. Wie allerdings bereits ausgeführt gehe ich davon aus, dass bei logisch sinnvoller Interpretation des Gesetzes davon auszugehen ist, dass ein Steuerberater Parteienvertreter **im Sinne** des § 11 GrEStG ist.

Unabhängig von dieser eventuell zu klärenden Rechtsfrage und unabhängig von der technischen Frage der Übermittlung der elektronischen Anzeige in einem bestimmten Modul von FinanzOnline ersuche ich Sie die Bearbeitung des Rechtsvorganges ungesäumt aufzunehmen. Dies deswegen, weil bis zu einer eventuell notwendigen Klärung der Rechtsfrage des Begriffes *'Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG'* einige Zeit verstreichen könnte. Dem steht das schutzwürdige Interesse der Richtigkeit und Aktualität der Eintragungen im Grundbuch gegenüber. Eine Nichtbearbeitung des Rechtsvorganges stellt somit eine vom Gesetzgeber in dieser Form und für diesen spezifischen Fall nicht vorgesehene Zwangsmaßnahme vor, welche das Gemeininteresse belasten würde. Die Nichtbearbeitung des Rechtsaktes durch das zuständige Finanzamt ginge somit unter Umständen zu Lasten von Dritten.

Weiters sprechen auch keine Gründe dafür, keine Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen, die mir die entsprechende Eintragung beim Grundbuch ermöglichen. Die Grunderwerbsteuer wurde von mir bereits berechnet und bezahlt. Falls Sie darüber hinausgehende Sicherheiten wünschen, so bin ich gerne bereit dies in bar oder als Bankgarantie in mehr als ausreichender Höhe zu stellen. Ich stelle daher den Antrag, dass Sie unabhängig von der sonstigen Bearbeitung des Rechtsaktes eine entsprechende

Unbedenklichkeitsbescheinigung ausstellen, um die Eintragung im Grundbuch vornehmen zu können.

Weiters fordere ich Sie ausdrücklich auf, von der Verhängung von Zwangsstrafen Abstand zu nehmen. Dies deswegen, weil die Klärung der Rechtsfrage auch ohne Festsetzung von Zwangsstrafen möglich ist und die Einbringlichkeit der Abgaben in keinsten Weise gefährdet ist.

Abschließend halte ich fest, dass die bisherige Judikatur (zB BFG RV/7103773/2014, RV/7102782/2014 oder RV/2101166/2015) nicht vergleichbar ist, weil in diesen Fällen die Anmeldung nicht durch einen berufsbefugten Parteienvertreter begehrt wurde und auch die elektronische Anmeldung nicht begehrt wurde. In dem von mir vertretenen Fall geht es darum, dass einem berufsbefugten Steuerberater die elektronische Anmeldung in unlogischer Interpretation der Rechtslage und wegen fehlender technischer Möglichkeiten verwehrt ist. Die formulierten Ziele des StabG 2012, nämlich die Erhöhung der Verwaltungsökonomie werden von mir also, im Gegensatz zu den in den zitierten Judikaten vorliegenden Fällen, durchwegs angestrebt."

Am 13. März 2017 wurden vom Finanzamt an die restlichen Geschenknehmer ebenfalls eine "Information - Verpflichtung zur elektronischen Anzeige" und an den Bf. eine "Erinnerung - Androhung der Zwangsstrafe" verschickt.

Letztere lautete folgend: "Mit Ihrer Stellungnahme vom 16.02.2017 zu unserer Information vom 12.01.2017 samt Aufforderung zur ordnungsgemäßen Grunderwerbsteueranzeige des Schenkungsvertrages vom 22.12.2016 mit Mutter, EZ XY, 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 Erfassungsnummer dazu h.a. bekanntzugeben.

Sie werden ersucht, dies bis längstens 18.04.2017 nachzuholen.

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

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

Der Bf. urgierte neuerlich die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung und gab die Archiviumsnummer/Zugriffscode zum gegenständlichen Schenkungsvertrag für das BMF bekannt. Am 27. März 2017 wurde vom Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt.

Mit Schreiben vom 28. März 2017 gab der Bf. bekannt, dass den nunmehr auch an die restlichen Geschenknehmer ergangenen Informationsschreiben nicht nachgekommen und ein Musterverfahren angestrebt werde, die Rechtsfrage des Parteienvertreters zu klären.

Des weiteren ersuchte er, Zwangsstrafen - sofern überhaupt - ausschließlich bei ihm als Vertreter aller Parteien festzusetzen.

Mit Bescheid vom 11. April 2017 erließ das Finanzamt gemäß § 111 BAO an den Bf. eine Zwangsstrafe von 250 € wegen der unterlassenen Handlung "Anzeige des Schenkungsvertrages mit Mutter vom 22.12.2016, EZ XY über Finanz-Online (FINON) gemäß unserer Information vom 12.01.2017 an Sie über die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige". Gleichzeitig wurde der Bf. neuerlich aufgefordert, die bisher unterlassene Handlung bis 15.05.2017 nachzuholen.

Gegen diese Festsetzung wurde rechtzeitig Beschwerde erhoben und die Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes beanstandet. Gegen den vom Finanzamt indizierten Ausschluss des Berufsstandes der Steuerberater von der Parteienvertretung für Zwecke der Anmeldung und der Selbstbemessung in Grunderwerbsteuerangelegenheiten gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG bestünden massive verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere sei der Bf. im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG) verletzt. Nach § 262 BAO habe eine Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben, wenn der Beschwerdeführer ausschließlich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet. Aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des BFG zu §§ 10 und 11 EStG (gemeint: GrEStG) sei davon auszugehen, dass das BFG die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf. nicht teilen werde und die gegenständlichen Beschwerde ohne Einleitung eines Normprüfungsverfahrens abweist, weshalb eine detaillierte und ausführliche Ausführung seiner Beschwerdegünde nach dem gleichheitsrechtlichen Prüfungsschema ausdrücklich einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG vorbehalten bliebe. Kursorisch wurden sodann die verfassungsrechtlichen Bedenken ausgeführt. Nach der Zitierung des Gesetzestextes des § 10 Abs. 2 und § 11 Abs. 1 GrEStG wurden die im Vorblatt und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage BBG 2011 enthaltenen Ausführungen folgend dargestellt:

"Zu Art. 5 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987): Im Zusammenhang mit der Einführung einer Immobilienertragsteuer für private Grundstücksveräußerungen soll das Grunderwerbsteuergesetz dahingehend abgeändert werden, dass die Abgabenerklärung und die Selbstberechnung in Hinkunft nur mehr durch Parteienvertreter im Sinne des § 11 vorgenommen werden kann.

Zu den Auswirkungen im Grunderwerbsteuergesetz 1987: Mit Einführung der Immobilienertragsteuer wird die Abgabenerklärung und die Selbstberechnung zukünftig nur mehr durch Parteienvertreter elektronisch vorgenommen werden, die Möglichkeit der händischen Anzeige der Abgabenerklärung entfällt. Dadurch werden für Bürger/innen externe Kosten von rd. 1 Mio. Euro verursacht.

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."

Es gehe ihm darum, dass ihm das Recht abgesprochen werde, als Parteienvertreter GrESt-Erklärungen in elektronischer Form einreichen zu können.

In der von § 10 Abs. 2 GrEStG provozierten Rechtsfolge, nur Notare und Rechtsanwälte als Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG anzuerkennen, sei seines Erachtens eine Ungleichbehandlung von vergleichbaren befugten Parteienvertretern zu erblicken. Dies sei grundsätzlich unzulässig, es sei denn der Gesetzgeber könne diese Ungleichbehandlung sachlich begründen. Die in den Erläuterungen des Gesetzgebers angeführte Begründung (nämlich "die Rechts- und Sachkenntnis der Genannten sowie deren Kenntnis der Verfahrensabläufe in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen") sehe er als nicht ausreichend an und es erscheine fraglich, dass das geäußerte Ziel "verwaltungsökonomischen Interessen, andererseits der Verfahrensbeschleunigung" durch einen Ausschluss des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhänder real erreicht werden könne. Die allgemeine Lebenserfahrung zeige, dass der Wirtschaftstreuhänder durchaus mit der Berechnung von Steuern erfahren sei und sich auch die notwendige Rechts- und Sachkenntnis sowie die Kenntnis der Verfahrensabläufe in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen rasch aneignen könne, sofern er sie nicht ohnedies schon habe. Dies würde sich empirisch nachweisen lassen.

Er habe sämtliche faktische Voraussetzungen für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer geschaffen. Die Eingabe der Daten in FinanzOnline sei grundsätzlich möglich gewesen, nur die Übermittlung an die Finanzbehörde sei ihm verwehrt geblieben (Fehlermeldung in FinanzOnline: "Verarbeitung konnte nicht durchgeführt werden, folgende Fehler sind aufgetreten: Gemäß § 10 GrEStG ist die Übermittlung von elektronischen Abgabenerklärungen Grunderwerbsteuer mit einem Vertragsdatum ab 1. Jänner 2013 nur durch Rechtsanwälte und Notare zulässig." Auf mehrfache Anträge hin sei auch eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt worden und sei der Erwerb der Liegenschaft nach persönlicher Eingabe im Grundbuch eingetragen worden. Der Schenkungsvertrag sei elektronisch archiviert und der Zugriffscode für das BMF bekanntgegeben worden. Alle Informationen, welche für die Überprüfung

der Grunderwerbsteuer-Berechnung des Bf. notwendig seinen, lägen daher vor. Lediglich die dem Bf. von der Finanz verwehrte Möglichkeit der Übermittlung der elektronischen Abgabenerklärung per Finanz-Online solle nun mittels Festsetzung einer Zwangsstrafe erzwungen werden. In § 111 BAO sei grundsätzlich eine Berechtigung für das Erzwingen von elektronischer Übermittlung von Anbringen und Unterlagen geregelt. Vom Gesetzgeber sei ausdrücklich eine Berechtigung normiert und kein Zwang und erscheine das Ausüben dieser Berechtigung durch das Finanzamt nicht angemessen.

Er begehre eine Entscheidung über die Rechtsfrage, ob ein Wirtschaftstreuhänder ein Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG sein könne und erachte sich - wenn er dies nach dem GrEStG nicht sein könne - verfassungsrechtlich diskriminiert. Die vom Gesetzgeber angestellte Einschränkung des Begriffes Parteienvertreter auf die Berufsstände Notar und Rechtsanwälte sei unzureichend begründet und handle es sich daher entweder um eine nicht gewollte Lücke des Gesetzes oder eine diskriminierende, unsachliche Einschränkung.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. Juni 2017 wird betont, dass das Finanzamt die Verfassungskonformität von Gesetzen nicht zu prüfen hat. Das Gesetz sei eindeutig und der Wille des Gesetzgebers auch eindeutig erkennbar. Der Begriff des Parteienvertreters werde für das GrEStG abschließend definiert und könne nicht etwa durch allgemeine Auslegungsgrundsätze oder durch den Umfang, mit dem dieser Begriff etwa in anderen Gesetzen verwendet werde, erweitert werden. Die Materialien würden ausdrücklich betonen, dass Wirtschaftstreuhänder vom Geltungsbereich dieser Bestimmungen über die Selbstberechnung der GrESt (und der Eintragungsgebühr) ausgenommen seien usw. deshalb, weil sie zwar vor den Abgabenbehörden, nicht aber im Grundbuchverfahren vertretungsberechtigt seien. Die Nichteinbeziehung von Wirtschaftstreuhändern in die Anzeige- und Selbstberechnungsbefugnis bei der GrESt sei daher sachlich begründet und vom Gesetzgeber so gewollt. Auf die bestehende Rechtsprechung des BFG betreffend Zwangsstrafen wurde verwiesen und wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Der Bf., von Beruf Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, meldete dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 2. Jänner 2017 mittels Telefax, dass mit einem Schenkungsvertrag vom 22. 12. 2016 eine Liegenschaft seiner Mutter zu gleichen Teilen an ihn und seine drei Brüder übertragen worden ist. U.a. gab er auch bekannt, dass ihm eine Anmeldung über FinanzOnline nicht möglich ist. Gleichzeitig legte der Bf. eine Kopie einer Zahlungsanweisung an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Höhe von 740 € bei. Diesen Betrag ermittelte er aufgrund eigener Berechnung als Grunderwerbsteuer. Am selben Tag leitete das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln eine E-Mail des Bf. mit dem angeschlossenen



Schenkungsvertrag an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel weiter.

Nach einigen telefonisch und mittels E-Mail durchgeführten Kontaktaufnahmen, bei denen auch das im Schenkungsvertrag genannte Bewertungsgutachten auszugsweise in Kopie übermittelt wurde, wies das Finanzamt den Bf. mit Schreiben vom 12. Jänner 2017 ausdrücklich auf die Verpflichtung zur elektronischen Anzeige hin und wurde der Bf. darin ersucht zu veranlassen, dass für diesen Erwerbsvorgang die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter (Notar/Rechtsanwalt) in elektronischer Form über FinanzOnline erfolgt.

Der Bf. kam dieser Aufforderung nicht nach und gab eine Stellungnahme vom 16. Februar 2017 ab, wonach - zusammengefasst - ihm als berufsbefugtem Steuerberater die elektronische Anmeldung in unlogischer Interpretation der Rechtslage und wegen fehlender technischer Möglichkeiten verwehrt sei, er sich aber als Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG sehe und die Anmeldung über FinanzOnline zu ermöglichen sei.

Mit Informationsschreiben des Finanzamtes vom 13. März 2017 wurden die übrigen Geschenknehmer ebenfalls von der Verpflichtung zur elektronischen Anzeige unterrichtet. Gleichzeitig erhielt der Bf. eine Erinnerung unter Hinweis auf das Informationsschreiben vom 12. Jänner 2017 mit der Aufforderung, eine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter (Notar/Rechtsanwalt) über FinanzOnline zu veranlassen und die Erfassungsnummer bekanntzugeben. Im Falle der Nichtbefolgung der verlangten Leistung wurde eine Zwangsstrafe von 250 € angedroht.

Mit Stellungnahme vom 28. März 2017 wurde bekanntgegeben, dass der Aufforderung nicht nachgekommen und ein Musterverfahren bzgl. der Rechtsfrage des Parteienvertreters angestrebt werde.

Daraufhin wurde am 11. April 2017 der angefochtene Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 250 € erlassen.

Rechtslage:

Vorauszuschicken ist, dass die Gerichte – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet sind, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen (Legalitätsprinzip; Art 18 B-VG). Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes und der Bundesabgabenordnung in der jeweils geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

§ 111 Bundesabgabenordnung (BAO) besagt:

"(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die

elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor 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 die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 20.9.1988/, 88/14/0066; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) zu verhalten. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden, wie zB bei der Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 28.10.1998, 98/14/0091; VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063; VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366; VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

§ 10 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 normiert unter dem Titel "Abgabenerklärung" - auszugsweise - Folgendes:

"(1) Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, sind bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen; die Abgabenerklärung hat die Sozialversicherungsnummer oder Steuernummer der am Erwerbsvorgang Beteiligten zu enthalten. 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 Monat vorzulegen; in den Fällen des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ist keine Abgabenerklärung vorzulegen. Ist über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschluss, usw.) ausgefertigt worden, so ist sie unter Angabe des im automationsunterstützten Verfahren vergebenen Ordnungsbegriffes (Erfassungsnummer) dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln. Diese Verpflichtungen entfallen insgesamt bei Erwerbsvorgängen, für die gemäß § 11 eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt.

(2) Die Abgabenerklärung ist 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, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde

der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunden lesend zuzugreifen. Abweichend von Abs. 1 ist die Schrift nur über Verlangen der Abgabenbehörden vorzulegen; auf der Schrift ist der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) anzugeben. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Übermittlung der elektronischen Abgabenerklärung mit Verordnung näher zu regeln.

(3)..."

§ 11 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2008/85 besagt:

"Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) sind nach Maßgabe der §§ 12, 13 und 15 befugt, die Steuer für Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10) erfolgt. Die Anwendung des § 17 ist von der Selbstberechnung ausgenommen."

§ 10 GrEStG 1987 als lex specialis zu § 133 BAO beinhaltet neben der Regelung, wer zur Anzeige der Abgabenerklärung verpflichtet ist, in Absatz 2 auch eine Formvorschrift, wonach die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 elektronisch zu übermitteln ist. (Die Ausnahmen der Fälle § 3 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG 1987 kommen hier nicht zum Tragen).

Der Verweis auf § 11 GrEStG 1987 bewirkt zwingend, dass nur Rechtsanwälte oder Notare zur elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung befugt sind. In der aufgrund der Verordnungsermächtigung in § 10 Abs. 2 GrEStG erlassenen FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II 2006/97, werden demgemäß in § 11 der VO folgende Parteienvertreter als Teilnehmer in FinanzOnline bezeichnet:

- die im Verzeichnis der Notare eingetragenen Notare (§ 134 Abs. 2 Z 1 NO iVm § 2 der Verordnung des Bundesministeriums für Justiz vom 15. Februar 1928 über die Einrichtung und Führung der Verzeichnisse der Notare und Notariatskandidaten, BGBl. Nr. 47/1928) oder die für diese bestellten Substitute (§ 119 NO).
- die durch die Notariatskammer genehmigten Notar-Partnerschaften (§ 22 Abs. 2 NO)
- die in die Liste der Rechtsanwälte und die in die Liste der Rechtsanwalts-Gesellschaften eingetragenen Rechtsanwaltschaften.

Wirtschaftstreuhänder sind aufgrund des eindeutigen Wortlautes der §§ 10 Abs. 2 iVm § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 von der Befugnis zur Selbstberechnung und auch von der elektronischen Übermittlung der Abgabenerklärung ausgenommen. In den Materialien zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I 2012/22, (RV, 1680 BlgNR XXIV. GP), wird die zwingende Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar mit der gleichzeitigen Erhebung einer Immobilienertragsteuer iS der §§ 30 ff EStG begründet.

In den Erläuterungen heißt es wörtlich:

*"Zu den Auswirkungen im Grunderwerbsteuergesetz 1987:*

*Mit Einführung der Immobilienwertsteuer wird die Abgabenerklärung und die Selbstberechnung zukünftig nur mehr durch Parteienvertreter elektronisch vorgenommen werden, die Möglichkeit der händischen Anzeige der Abgabenerklärung entfällt. Dadurch werden für Bürger/innen externe Kosten in Höhe von rd. 1 Mio. Euro verursacht.*

...

*Zu Art. 5 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987)*

*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 Immobilienwertsteuer 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 grunderwerbsteuerlich 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 Begriff der "Parteienvertreter" wird solcherart für das GrEStG abschließend definiert und kann nicht etwa durch allgemeine Auslegungsgrundsätze oder durch den Umfang, mit dem dieser Begriff etwa in anderen Gesetzen verwendet wird, erweitert werden. Die Materialien betonen zB ausdrücklich, dass Wirtschaftstreuhänder vom Geltungsbereich dieser Bestimmungen über die Selbstberechnung der GrESt (und der Eintragungsgebühr) ausgenommen sind (uzw deshalb, weil sie zwar vor den Abgabenbehörden nicht aber im Grundbuchverfahren vertretungsbefugt sind) (Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Band II, § 11 Rz 15; Urtz, ÖStZ Spezial, Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 498).

Der Wortlaut der Regelung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 iVm § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 bringt klar zum Ausdruck, dass Abgabenerklärungen nur von Notaren und Rechtsanwälten - mit Ausnahme von zwei hier nicht gegenständlichen Fällen - elektronisch zu übermitteln sind. Eine planwidrige Unvollständigkeit, eine Gesetzeslücke, ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung und dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Zweck der Regelung auszuschließen und liegt daher auch kein Auslegungsspielraum für eine Gesetzesinterpretation vor, wonach auch der Abgabepflichtige selbst oder ein Steuerberater bzw. Wirtschaftstreuhänder eine elektronische Abgabenerklärung bei der Abgabenbehörde einreichen kann. Der

Gesetzgeber wollte Synergien in den Abgabenverfahren der Immobilienertrag- und der Grunderwerbsteuer herstellen und wollte nach Meinung von Urtz (w.o., Abschnitt D IV. 3.3) durch die Änderung des § 10 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG 1987 "Anreize" dafür schaffen, "dass die Selbstberechnung der GrESt - und damit die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt - von einem Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) übernommen wird".

§ 10 Abs. 2 GrEStG 1987 beinhaltet ein gesetzliches Erklärungsgebot, dem auch förmlich nachzukommen ist. Die elektronische Abgabenerklärung mit ihren Eingabemasken im System FinanzOnline soll mit ihrer Gliederung des Informationsstoffes die übernahmefähige Grundlage für die Abgabenfestsetzung bilden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 133, S. 1497) und dient damit der Vereinfachung und Beschleunigung des Abgabenverfahrens. Formalisierte Abgabenerklärungen dienen der Vereinfachung des Verfahrens und kann die Verpflichtung zur Verwendung des (elektronischen oder in Papierform zu verwendenden) Erklärungsformulars grundsätzlich auch mittels Zwangsstrafen durchgesetzt werden (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 42 Tz 7).

Dieser gesetzlichen Verpflichtung des § 10 Abs. 2 1. Satz GrEStG 1987 ist der Bf. auch nach der an ihn ergangenen Information vom 12. Jänner 2017 und der Erinnerung vom 13. März 2017 nicht nachgekommen, weshalb die Voraussetzungen zur Festsetzung einer Zwangsstrafe gegeben waren (vgl. auch Erkenntnis des BFG 21.1.2015, RV/3100826/2014, in einem vergleichbaren Fall einer Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin; weitere Erkenntnisse des BFG 20.5.2015, RV/7103773/2014; 13.9.2016, RV/2101166/2015; 24.3.2017, RV/6100453/2016; 14.7.2017, RV/6100781/2014). Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in einer Bestrafung des Abgabepflichtigen, sondern vielmehr darin, dass die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele (zB Verwaltungsökonomie und Verfahrensbeschleunigung durch ein elektronisch geführtes Meldeverfahren) unterstützt und die Partei zur Mitwirkung lt. der gesetzlichen Verpflichtung verhalten wird.

Mag der Abgabepflichtige durch seine Anzeige und Übermittlung des Schenkungsvertrages in Papierform auch seiner Offenlegungspflicht (zumindest inhaltlich) nachgekommen sein und ist sein Anbringen grundsätzlich geeignet, eine Grundlage für eine Abgabenfestsetzung zu bilden (vgl. BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014), so ist dies bei der Frage des Vorliegens einer Finanzordnungswidrigkeit bedeutsam, es ändert aber nichts daran, dass die elektronische Einreichung der Abgabenerklärung durch einen Rechtsanwalt oder Notar gesetzlich geboten und der Abgabenbehörde mit § 111 BAO ein Instrument in die Hand gegeben ist, diese Verpflichtung auch durchzusetzen.

Im Hinblick auf die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung zur Vermeidung eines erhöhten Verwaltungsaufwandes und damit zur Beschleunigung des Verfahrens war es sachlich gerechtfertigt, wenn das Finanzamt dem Aspekt der Zweckmäßigkeit gegenüber dem Aspekt der Billigkeit den Vorrang einräumte und in

seiner Ermessensentscheidung eine Zwangsstrafe von 250 € festsetzte, was lediglich 5% des möglichen Höchstbetrages entspricht (vgl. BFG 21.1.2015, RV/3100826/2014).

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf., die Einschränkung des Begriffes "Parteienvertreter" in der Bestimmung des § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 auf die Berufsstände der Notare und Rechtsanwälte widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, ist Folgendes auszuführen: Der Gleichheitssatz verbietet dem Gesetzgeber, Differenzierungen zu schaffen, die sachlich nicht begründbar sind.

Die Norm des § 10 GrEStG 1987 ist eingebettet in das System der Selbstberechnung der §§ 11 ff, das durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 682/1994 eingeführt wurde. Die Möglichkeit zur Selbstberechnung sollte den hohen Verwaltungsaufwand reduzieren und eine raschere Grundbuchseintragung ermöglichen, wobei die Eintragungsgebühren nach dem GGG auch von der Selbstberechnung umfasst sein und daher "zentral" an eine Stelle entrichtet werden sollten. In den Materialien zu der Regierungsvorlage 1625 BlgNR XVIII. GP (siehe Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, III Teil Anhang, S 40f) wird angeführt: "Die Grunderwerbsteuer kann - und zwar wahlweise an Stelle des bisher vorgesehenen Verfahrens - selbst berechnet werden, wenn sich der Steuerpflichtige eines sowohl bei den Abgabenbehörden als auch beim Grundbuchsgericht vertretungsbefugten Parteienvertreter, das heißt eines Notars oder Rechtsanwaltes, bedient. In diesen Fällen entfällt das Erfordernis einer Unbedenklichkeitsbescheinigung. Die Selbstberechnung umfaßt auch die Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz."

Wirtschaftstreuhänder sind auch nach der derzeit geltenden Rechtslage des § 11 GrEStG nicht zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugt. Die sachliche Rechtfertigung besteht darin, "dass die Selbstberechnung der GrESt auch eng mit der Vertretung im Grundbuchverfahren (und im Übrigen auch mit der Entrichtung der Gerichtsgebühren) zusammenhängt (so ersetzt die Selbstberechnungserklärung der GrESt die für grundbücherliche Eintragungen erforderliche Unbedenklichkeitsbescheinigung gem. § 160 Abs. 1 BAO); zur Vertretung im Grundbuchverfahren sind Wirtschaftstreuhänder nämlich nicht befugt: Im Grundbuchverfahren besteht zwar grundsätzlich - zumindest im erstinstanzlichen Verfahren - Vertretungsfreiheit (vgl. §§ 77 GBG 1955 und 4 AußStrG); eine solche Vertretung wäre aber gem. §§ 3 und 5 WTBG nicht vom Berechtigungsumfang der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer umfasst."(siehe Urtz, w.o., Abschnitt D IV 3.3).

§ 10 Abs. 2 GrEStG 1987 will sicherstellen, dass grundsätzlich - von den Ausnahmen der (von der Grunderwerbsteuer befreiten) Fälle eines Grundstückserwerbes im Wege eines Zusammenlegungs- oder eines Flurbereinigungsverfahrens und eines Grundstückserwerbes zur besseren Gestaltung von Bauland abgesehen - die Parteienvertreter, denen auch die Befugnis zur Selbstberechnung zukommt, das Meldeverfahren durchführen. Diese Regelung begünstigt die Inanspruchnahme der Selbstberechnung und ist die Verfolgung eines solchen verwaltungsökonomischen Zieles im weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen. Eine Einschränkung der Personengruppe "Parteienvertreter" auf die Gruppe der Rechtsanwälte und Notare sieht

das Bundesfinanzgericht nicht als unsachlich oder gleichheitswidrig an, weshalb das Gericht selbst keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden Bestimmung hat und keine Pflicht zu einem Antrag auf Normenprüfung besteht.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine ordentliche Revision wurde nicht zugelassen, weil sich das Bundesfinanzgericht bei der Frage, ob eine zur Abgabenerklärung verpflichtete Person aufgrund einer gesetzlichen Anordnung zur Einreichung einer Abgabenerklärung unter Androhung einer Zwangsstrafe angehalten werden darf, auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützt.

Graz, am 9. Februar 2018