

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, Adressebf, über die Beschwerde vom 26.02.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.02.2014, Erf.Nr. 123 betreffend Zwangsstrafe gem. § 111 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Einreicher einer nicht den Formvorschriften entsprechenden Abgabenerklärung durch Zwangsstrafe gezwungen werden kann, die gesetzlichen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 einzuhalten und die Abgabenerklärung dementsprechend nachzureichen.

I. Verfahrensablauf

Am 3. Juli 2013 hat der Beschwerdeführer Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) den am 22. März 2013 abgeschlossenen Kaufvertrag zwischen ihm als Käufer und den Verkäufern eines Grundstückes beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuer und Glücksspiel (FAGVG) angezeigt. Er verwendete dazu das Formular Gre 1, das bis Ende des Jahres 2012 das allgemein gültige für Grunderwerbsteuerliche Anzeigen beim FAGVG war, füllte es per Computer mit allen relevanten Daten und Fakten aus und reichte es beim FAGVG ein.

Das Finanzamt wandte sich in der Folge am 2. August 2013 mit einem Informationsschreiben an den Bf und wies ihn darauf hin, dass Rechtsvorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen würden und für die die Steuerschuld nach dem 31.12.2012 entstünde, wie im gegenständlichen Fall, mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline anzuzeigen

seien. Die elektronische Anzeige sei durch einen Parteienvertreter gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 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 würde nicht die verbindlich vorgesehene Anzeige in Form der elektronischen Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter über FinanzOnline ersetzen. Daher wurde der Bf ersucht, zu veranlassen, dass der gegenständliche Kaufvertrag mittels elektronischer Anzeige durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline angezeigt und die Erfassungsnummer bekannt gegeben werde. Als Ende der Anzeigefrist wurde gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 der 15.6.2013 genannt, die bereits abgelaufen war und daher darüber informiert, dass eine ehestmögliche Nachholung vorzunehmen sei.

Da in der Folge keine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter über FinanzOnline über den gegenständlichen Vorgang vorgenommen wurde, wurde der Bf am 20. September 2013 mit Erinnerungsschreiben nochmals darum ersucht, dies bis längstens 30. Oktober 2013 nachzuholen und ihm für den Fall der Nichtfolgeleistung gem. § 111 BAO eine Zwangsstrafe von 250 € angedroht – unter dem Hinweis, dass gegen die Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei.

Zu diesem Schreiben nahm der Bf am 1. Oktober 2013 Stellung, indem er auf ein Telefonat mit dem Finanzamt verwies, in dem er mitgeteilt habe, dass er seine Grundstücksstransaktionen selbständig abwickle und für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer des gegenständlichen Kaufvertrages bereits sämtliche relevanten Informationen mit dem dafür vorgesehenen Formular übermittelt habe. Er bot auch an, falls es dem Finanzamt darum ginge, dass die Anzeige mittels elektronischen Formulars erfolge, bei Übermittlung der erforderlichen Zugangsdaten die für die Festsetzung der Steuer erforderlichen Daten in dieser Form neuerlich zu übermitteln.

Der Bf thematisierte auch verfassungsrechtliche Bedenken, indem er darauf hinwies, dass falls es dem Finanzamt darum ginge, einem vom Bf nicht benötigten Parteienvertreter ein Zusatzeinkommen verschaffen zu wollen, er eine derartige Zwangsbeglückung für verfassungswidrig halte und derartige Bescheide bekämpfen würde.

Auch teilte der Bf mit, dass ihm egal sei, wie lange es dauern sollte, bis die Voraussetzungen für die Grundbuchseintragungen geschaffen würden. Falls ihm jedoch ein Schaden aus der Verzögerung erwachsen sollte, würde er auch eine Amtshaftung prüfen lassen.

Daraufhin setzte das Finanzamt am 14. Februar 2014 die angedrohte Zwangsstrafe wegen weiterer Unterlassung der Handlung, zu der das Finanzamt aufgefordert hatte, mit Bescheid fest.

Dagegen erhob der Bf die gegenständliche Beschwerde, die er im Wesentlichen wie folgt begründete:

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei unrechtmäßig, da die Behörde bereits über alle für die Bemessung der Steuer erforderlichen Informationen verfüge, genau wie die Ansicht der Behörde, der Bf müsse eine elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter veranlassen. Weder das AVG noch die BAO kenne eine Bestimmung, die mündigen Parteien oder Beteiligten eine Vertretungspflicht auferlege. Vielmehr gingen diese Rahmengesetze vom Prinzip der Selbstvertretung aus und würden die Vertretung, die auf Initiative der Partei oder der Beteiligten erfolge, zulassen.

Der Bf hätte schon früher in zahlreichen Fällen die Anzeige der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer erforderlichen Informationen erfolgreich selbst vorgenommen und hätte erkannt, dass dafür weder besondere Kenntnisse noch Kompetenzen erforderlich wären, um die Formulare auszufüllen.

Das Ansinnen der belangten Behörde würde auch in unzulässiger Art und Weise in das verfassungsrechtlich geschützte Eigentumsrecht eingreifen, da der Bf gegen seinen Willen gezwungen werden solle, einen kostenpflichtigen zivilrechtlichen Vertrag abzuschließen, um der Behörde eine Information zukommen zu lassen, die nur von ihm erteilt werden könne und die er der Behörde bereits mitgeteilt hätte. Wäre die belangte Behörde darum besorgt gewesen, dass die Anzeige in einer speziellen Form (z.B. durch Verwendung eines elektronischen Formulars) erfolgt sei, so hätte sie dem Bf für die Nutzung dieser Form der Übermittlung die erforderlichen Informationen bekanntzugeben gehabt. Der Bf beantragte die Aussetzung der Einhebung.

Die belangte Behörde erließ dagegen eine abweisende Beschwerdeentscheidung am 18. März 2014, die sie damit begründete, dass gemäß § 111 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden berechtigt seien, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Die Einreichung von Abgabenerklärungen falle darunter. Zur Erzwingung einer Anordnung auf Einreichung von Abgabenerklärungen dürften Zwangsstrafen iSd § 111 BAO laut VwGH vom 28. Oktober 1998, 98/14/0091 angedroht und festgesetzt werden.

Gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 sei die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 (Rechtsanwälte, Notare) vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Der Bf sei der Aufforderung zur Einreichung der gesetzlich vorgesehenen elektronischen Abgabenerklärung trotz Androhung der Zwangsstrafe nicht nachgekommen. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei sohin zu Recht erfolgt.

Daraufhin stellte der Bf am 27. März 2014 Vorlageantrag, sodass das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über den gegenständlichen Fall befasst wurde.

Am 30. April 2014 legte das FAGVG den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und schilderte den Sachverhalt von der Einreichung des Formulars am 3. Juli 2013 bis zur abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 18. März 2014 gegen die Beschwerde gegen die Verhängung der Zwangsstrafe. Die belangte Behörde habe gleichzeitig damit auch den Grunderwerbsteuerbescheid erlassen. Danach sei fristgerecht vom Bf am 27. März 2014

Vorlageantrag eingebracht und die Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden. Das Finanzamt nahm im Wesentlichen folgendermaßen dazu Stellung:

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 seien Erwerbsvorgänge, die dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen, die gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 (Rechtsanwalt oder Notar), zwingend vorgesehen sei. Die Vorlage der Abgabenerklärung habe elektronisch zu erfolgen. Diese Bestimmung sei ab 1.1.2013 anzuwenden (1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22).

Der Bf habe dem Finanzamt eine Abgabenerklärung in Papierform übermittelt, diese Anzeige ersetze keinesfalls die im Gesetz zwingend vorgesehene Übermittlung der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter im elektronischen Wege.

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO seien Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen liessen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehöre auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung bestehe.

Die Nichtübermittlung der Abgabenerklärung auf elektronischem Weg durch einen Parteienvertreter berechtige daher die Abgabenbehörde zur Festsetzung einer Zwangsstrafe.

Zur eingewendeten Verfassungswidrigkeit sei seitens des Finanzamtes zu bemerken, dass gemäß Art. 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden dürfe. Das Finanzamt als Abgabenbehörde habe aus diesem Grund die oben angeführten Bestimmungen (§ 10 Abs. 1 und 2 GrEStG) solange anzuwenden, als sie dem bestehenden Rechtsbestand angehören würden.

Das Finanzamt beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Am 3. Juli 2013 hat der Bf als Käufer einen am 22. März 2013 abgeschlossenen Kaufvertrag beim FAGVG mittels Formular Gre 1 angezeigt.

Der Aufforderung des FAGVG zur Einreichung der gesetzlich vorgesehenen elektronischen Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 durch einen Rechtsanwalt oder Notar ist der Bf trotz Androhung einer Zwangsstrafe nicht nachgekommen. Er begründete das damit, dass er auf dem Standpunkt stand, alle relevanten Informationen im Formular Gre 1 bekannt bekannt gegeben zu haben und es als verfassungswidrig ansah, gezwungen zu werden, einen Parteienvertreter zu bezahlen für eine Handlung, die er selbst problemlos vornehmen konnte.

Das FAGVG setzte in der Folge eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 € fest, gegen die der Bf Beschwerde einbrachte, die vom FAGVG mit Beschwerdeverentscheidung abgewiesen wurde.

Gleichzeitig damit erließ das FAGVG den Grunderwerbsteuerbescheid.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des ausgefüllten Formulars Gre 1 sowie des vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akteninhalts als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, die Schreiben des Finanzamtes, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerdeverentscheidung und den Vorlageantrag bzw. die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

IV. Rechtsgrundlagen

§ 111 BAO idgF

(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

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

§ 133 BAO idgF

(1) Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

(2) Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit

Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke. Die Versicherungsnummer (§ 31 Abs. 4 Z 1 ASVG), die Firmenbuchnummer (§ 30 Firmenbuchgesetz) und die Melderegisterzahl (§ 16 Meldegesetz 1991), sofern diese bekannt ist, sind anzugeben, wenn dies für die Abgabenerklärungen vorgesehen ist.

§ 10 Abs. 1 GrEStG 1987 idgF

(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. 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; 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 Abgabenbehörde 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.

V. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht. Diese Verpflichtung geht aus § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 hervor.

Die belangte Behörde hat, § 111 Abs. 2 BAO entsprechend, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, dem Verpflichteten die Zwangsstrafe angedroht und ihn mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung schriftlich aufgefordert.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 09.12.1992, 91/13/0204 und VwGH 27.09.2000, 97/14/0112) und die Partei (z. B. Abgabepflichtigen) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 20.09.1988, 88/14/0066 und nochmals VwGH 27.09.2000, 97/14/0112). Zwangsstrafen dürfen nur zu Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fallen z. B. auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 28.10.1998, 98/14/0091, VwGH 20.03.2007, 2007/17/0063, 0064, VwGH 24.05.2007, 2006/15/0366; *Ritz* Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 6. Auflage, Tz 1 und 2 zu § 111 BAO).

Es besteht seit dem 1. StabG 2012 eine gesetzliche Verpflichtung, dass die Abgabenerklärung, in der gem. § 10 Abs. 1 GrEStG, 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 sind, gem. § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 vorzulegen und elektronisch zu übermitteln sind - genannt sind Rechtsanwälte und Notare.

Bei der Abgabenerklärung, die der Bf am 3. Juli 2013 abgegeben hat, handelt es sich um das Formular der Finanzverwaltung, das vor dem 1. StabG 2012 in Verwendung war, in dem die relevanten Daten der Grundstücksübertragung anzugeben sind, es wurde jedoch nicht in der in § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 vorgeschriebenen Form durch einen Parteienvertreter eingereicht.

Trotz mehrfacher Aufforderung der belangten Behörde kam der Bf der Einhaltung dieser gesetzlichen Bestimmung nicht nach.

Materiell hat die Abgabenerklärung das Ziel, die Vollständigkeit der Angaben über alle abgabenrechtsbedeutsamen Sachverhalte zu erreichen um dem Finanzamt ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen und es in die Lage zu versetzen, die Steuer vorzuschreiben. (VwGH 28.3.1960, 2671/59; VwGH 15.10.1976, 1901/75; VwGH 14.6.1984, 82/16/0069; BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014, RS/7100139/2014; BFG 27.3.2017, RV/6100453/2016;

BFG 14.7.2017, RV/6100781/2014; *Stoll*, BAO -Kommentar 1356). Abgabenerklärungen liegen daher auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden, oder wenn sie nicht elektronisch, sondern auf Papier eingereicht werden. (VwGH 28.3.1960, 2671/59; VwGH 21.1.1982, 81/16/0003; *Ritz*, BAO 6, § 133, Tz 6 unter Verweis auf VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 139 Rz 9; *Fellner*, Kommentar zum GrEStG, § 10 Rz 32).

Im gegenständlichen Fall waren die inhaltlichen Angaben des Bf offenbar nach Ansicht des Finanzamtes ausreichend klar und haben daher die materielle Abgabenerklärungspflicht erfüllt, denn nach eigener Aussage der belangten Behörde wurde trotz der nicht gesetzeskonformen Einreichung mangels Parteienvertreteres am selben Tag, als die abweisende Beschwerdevorentscheidung durch die belangte Behörde erlassen wurde, auch der Grunderwerbsteuerbescheid erlassen.

Auch wenn die Abgabenerklärung des Bf den gesetzlichen Einreichbestimmungen nicht entsprochen hat, stellte sie dennoch eine Abgabenerklärung dar. § 133 BAO gibt vor, dass amtliche Vordrucke bzw. Abgabeformen im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung einzuhalten sind. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass laut Verwaltungsgerichtshof Abgabenerklärungen auch dann vorliegen, wenn sie nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161). Ebenso liegen sie vor, wenn sie unter Verletzung der gesetzlichen Vorschriften wie zB § 42 Abs 1 EStG 1988 nicht elektronisch (sondern auf Papier) eingereicht werden (siehe dazu *Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 6. Auflage, § 133 Tz 6, *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO, § 139 Rz 9) oder wenn sie ungeachtet des § 10 Abs 2 erster Satz GrEStG 1987 nicht durch einen Parteienvertreter elektronisch übermittelt wurden (zB BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014; 18.9.2014, RS/7100139/2014; 24.3.2017, RV/6100453/2016; 14.7.2017, RV/6100781/2014).

Betreffend die vom Bf vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken der Verletzung des Eigentumsrechts durch die gesetzliche Verpflichtung des § 10 Abs. 2 GrEStG einer zwingenden Vertretungspflicht zur Abgabe einer Abgabenerklärung, die nachweislich ohne Vertretung vom Abgabepflichtigen selbst vorgenommen werden kann, kann das Bundesfinanzgericht nicht ausschließen, dass bei einer allfälligen Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof diesen Bedenken in Form einer Aufhebung des § 10 Abs. 2 GrEStG Rechnung getragen wird, zumal eine sachliche Rechtfertigung dafür nicht wirklich ersichtlich ist.

Abgesehen von verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die konkrete Bestimmung des § 10 Abs. 2 GrEStG ist aber in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass Abgabenerklärungen formell grundsätzlich entsprechend den Formvorschriften der jeweiligen materiellen Bestimmungen der Gesetzte abzugeben sind.

Festzuhalten ist aber gleichermaßen, dass eine Abgabenerklärung nur die erste Erklärung darstellt und nicht auch eine, diese später, berichtigende Eingabe (*Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 6. Auflage, § 133 Tz 6, *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO 3, § 133 Anm

6; vgl zu Einkommensteuererklärungen, VwGH 16.1.1985, 83/13/0210, 0220; *Wiesner* ua, EStG 1988, § 42 Anm 13; zu UmsatzsteuerVorankündigungen, VfGH 17.6.1987, B 620/85; VwGH 23.1.1989, 88/15/0022; 24.4.1996, 92/13/0309).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet es zum einen, dass obwohl die eingereichte Abgabenerklärung nicht den Formvorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes entspricht, sie dennoch eine gültige Abgabenerklärung darstellt und zum anderen, dass die Forderung der belangten Behörde nach der Einreichung einer § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 entsprechenden Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter de facto nicht mehr erfüllt werden kann, weil eine Abgabenerklärung immer nur einmal abgegeben werden kann und eine "berichtigende" Abgabenerklärung de facto nicht möglich ist (*Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 6. Auflage, § 133 Tz 6 sowie § 111 Tz 2b). Dazu kommt, dass die Abgabenbehörden gem. § 85a BAO verpflichtet sind, ohne unnötigen Aufschub bereits bezüglich der auf Papier eingereichten Abgabenerklärung, zu entscheiden (*Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 6. Auflage, § 111 Tz 2c).

Weiters ist fraglich, ob eine elektronische Zweiterklärung überhaupt Entscheidungspflicht nach sich ziehen kann - insbesondere wie im gegenständlichen Fall, wenn der Bescheid auf Grund der Papiererklärung bereits erlassen wurde. Unklar ist auch, wie eine Erledigung der elektronischen Zweiterklärung aussehen hätte sollen bzw. in welcher Form sie hätte ergehen sollen, falls der Bf der Aufforderung der belangten Behörde nachgekommen wäre, ein zweiter Bescheid kommt wegen "res iudicata" wohl nicht in Betracht, da derselbe Abgabentatbestand bereits entschieden wurde.

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang darüber hinaus, dass nach *Fischerlehner* (Abgabenverfahren 2. Auflage, § 111 Anm 3) bei Verletzung amtlicher Vordrucke für Abgabenerklärungen oder deren zwingender elektronischer Einbringung mit Zwangsstrafe nur dann vorgegangen werden kann, soweit dadurch die Anzeige-, Erklärungs- oder Offenlegungspflicht verletzt wurde. Werden hingegen Steuererklärungen entgegen der gesetzlichen Anordnung schriftlich eingereicht, ist die Verletzung der richtigen - elektronischen Einreichung - der Abgabenerklärung für sich alleine nicht zum Anlass für eine Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe zu nehmen (SWK 2004, S 287). Anders sieht das das BFG zB in seiner Entscheidung vom 12.04.2019, RV/7102023/2017, in der es die grundsätzliche Zulässigkeit einer Zwangsstrafe für die Durchsetzung einer elektronischen Abgabenerklärung gem. § 10 Abs. 2 GrEStG zwar bejaht, aber im Ergebnis der Beschwerde auf Grund der Erlassung des Bescheides auf Grund der Papiererklärung stattgibt, mit der Begründung, dass der Steuerpflichtige „zum Zweck der Veranlagung“ eine Steuererklärung abzugeben hat und dieser Zweck durch die Veranlagung - in Form der Bescheiderlassung - weggefallen sei.

Das gilt auch für den gegenständlichen Fall, in dem ebenfalls ein Bescheid auf Grund der Papiererklärung erlassen wurde. Da eine gültige Abgabenerklärung abgegeben wurde und daher vorliegt, kann eine weitere nicht mehr vorgelegt werden und daher auch nicht erzwungen werden. Dies widerspricht klar dem Zweck der Zwangsstrafe gem. § 111 BAO, die zur Erbringung einer Leistung, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch

einen Dritten nicht bewerkstelligen läßt, normiert wurde. Der Zwangsstrafenbescheid trotz gültig abgegebener Abgabenerklärung würde daher der Teleologie des § 111 BAO zuwiderlaufen und hätte im gegenständlichen Fall eher einen bestrafenden Effekt, der mit der Intention des § 111 BAO nicht vereinbar ist.

Daher war der Bescheid ersatzlos aufzuheben, spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde Folge zu geben.

VI. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Das gegenständliche Erkenntnis steht im Einklang mit der genannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. März 2020