

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder Dr. R1 gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Mag. Namen im Beisein des Schriftführers in der Beschwerdesache des Bf, betreffend die Beschwerde vom 10.12.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.11.2018, GZ betreffend Zwangsstrafen nach Durchführung einer auf Antrag der Partei (§ 78 BAO i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) am 12. Juni 2019 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsbeschluss vom 01.12.2016 wurde die Verlassenschaft nach der am 14.06.2016 verstorbenen Mutter dem erblichen Sohn, Name(Beschwerdeführer), zur Gänze eingeantwortet. Mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2017 begehrte dieser die Zusendung der für die Grundbuchsgesuche im Rahmen der Verlassabwicklung erforderlichen Unbedenklichkeitsbescheinigungen.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2017 informierte das Finanzamt den Beschwerdeführer darüber, dass Rechtsvorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen und für die die Steuerschuld nach dem 31.12.2012 entstanden ist, mittels elektronischer Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) über FinanzOnline anzugeben seien.

Die Anzeige des Rechtsvorganges vom 01.12.2016 (Verlass nach Mutter) sei wegen der bereits abgelaufenen Anzeigefrist daher ehestmöglich durch einen Parteienvertreter vorzunehmen. Am 20. Dezember 2017 langte beim Finanzamt eine vom

Beschwerdeführer erstellte Grunderwerbsteuerberechnung sowie eine Auflistung von drei Grundstücken unter Angabe der jeweiligen EZ, KG und der Einheitswerte ein.

In der am 14.03.2018 beim Finanzamt eingelangten weiteren Eingabe führte der Beschwerdeführer aus, dass es nicht sein könne, dass ihn das Gesetz zur Beauftragung eines Anwalts zwingen könne. Er ersucht, die betreffenden Bestimmungen dem Verfassungsgerichtshof zur Prüfung vorzulegen, da diese weder mit der Verfassung noch mit den Menschenrechten in Einklang zu bringen seien. Das Finanzamt teilte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28.03.2018 mit, dass § 10 Abs. 2 GrEStG unter Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 18.09.2014, RS/7100024/2014 verfassungsrechtlich unbedenklich sei. Gleichzeitig wurde die elektronische Anzeige durch einen Parteienvertreter angefordert.

Mit Schreiben vom 09.07.2018 und vom 13.09.2018 wurde der Beschwerdeführer erneut vom Finanzamt zur Vornahme der elektronischen Anzeige durch einen Parteienvertreter erinnert und eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500 angedroht.

Mit Bescheid vom 09.11.2018 setzte das Finanzamt schließlich die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500 fest. In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde verwies der Beschwerdeführer darauf, als Alleinerbe nach seiner verstorbenen Mutter der Aufforderung zur Bekanntgabe der Daten nachgekommen zu sein. An der Festsetzung der Grunderwerbsteuer hätte er wegen der Eintragung im Grundbuch selbst ein großes Interesse. Es gebe keinen nachvollziehbaren Grund, dass ausschließlich Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder befugt sein könnten, derartige Abgaben zu berechnen und die entsprechende Erklärung elektronisch einzubringen. Dem Beschwerdeführer als pensioniertem ÖBB-Arbeiter sei es nicht zuzumuten, mehr als EUR 1.000 für die elektronische Anzeige aufzuwenden. Diese Vorgehensweise widerspreche dem Art 6 MRK, dem Recht auf ein faires Verfahren. Der Beschwerdeführer beantragt die Sache dem Verfassungsgerichtshof zur Aufhebung der Gesetzesbestimmung vorzulegen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.01.2019 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Zwangsstrafe mit EUR 250 festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Abgabenerklärungen der Erfüllung der Offenlegung von für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umständen dienen würden. Gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG in der ab 01.01.2013 anzuwendenden Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 sei die Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter zwingend vorgesehen. Diese Verpflichtung diene einerseits verwaltungsökonomischen Interessen, andererseits der Verfahrensbeschleunigung im Hinblick auf die Rechts- und Sachkenntnis der Parteienvertreter. Die Erzwingung der Einreichung von Abgabenerklärungen stelle unzweifelhaft einen Anwendungsfall des die Zwangsstrafen regelnden § 111 BAO dar. Die zwingende Mitwirkungspflicht in Form einer zwingenden Vorlage der Abgabenerklärung durch bestimmte Personen sei keine Spezialität des Grunderwerbsteuergesetzes. Der Verfassungsgerichtshof habe gegen solche Mitwirkungspflichten keine grundsätzlichen Bedenken.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag bekräftigt der Beschwerdeführer seinen Rechtsstandpunkt. Auf Grund der amtswegigen Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides sei ersichtlich, dass er seiner Mitwirkungspflicht im ausreichenden Ausmaß nachgekommen sei.

Der Beschwerdeführer ist bei der am 12.06.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung nicht erschienen. In der am 14.05.2019 zugestellten Ladung wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass ein Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei von der mündlichen Verhandlung der Durchführung der mündlichen Verhandlung nicht entgegensteht.

Die Vertreterin des Finanzamt verweist auf die bisherigen Ausführungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen.

Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz , BAO³ § 119 E 5 und die dort zitierte Judikatur).

Der Erfüllung dieser Offenlegungspflicht dienen nach Absatz 2 des § 119 BAO die Abgabenerklärungen. Während die Anzeigepflicht die Mitteilung an die Behörde über einen steuerlich relevanten Umstand betrifft, bedeutet die Abgabenerklärung die Bekanntgabe der für die Steuerbemessung relevanten Daten (Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II³, 235).

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

" Die Erhebung der ESt für private Grundstücksveräußerungen soll in erster Linie im Wege der Immobilienertragsteuer erfolgen. Dazu soll im Rahmen der neu gestalteten Besteuerung von Grundstücksveräußerungen ergänzend ein an das Grunderwerbsteuergesetz angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem vorgesehen werden. Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken zugleich Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG darstellen, soll die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik um ertragsteuerliche Komponenten erweitert werden. In diesem Zusammenhang soll § 10 GrEStG dahingehend abgeändert werden, dass die Abgabenerklärung zwingend durch

einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG (Notare und Rechtsanwälte) vorzulegen ist. Die Übermittlung der Abgabenerklärung hat dabei elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen. 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 in Höhe von rd. 1 Mio. Euro verursacht.

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.“

§ 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."

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

§ 111 BAO lautet:

"§ 111. (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."

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 27. September 2000, 97/14/0112). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 28. Oktober 1998, 98/14/0091, und vom 24. Mai 2007, 2006/15/0366). Zwangsstrafen sind keine Geldstrafen für Gesetzesübertretungen und dienen nicht der Bestrafung einer Person, sondern sind ein reines Zwangsmittel, Vollstreckungsmittel, Beugemittel (*Stoll*, BAO-Komm, 1192, 1194).

Die Erzwingung der Einreichung von Abgabenerklärungen stellt unzweifelhaft einen Anwendungsfall des - die Zwangsstrafen im Abgabenverfahrensrecht regelnden - § 111 BAO dar (*Ritz*, BAO-Komm2, § 111 Tz 2).

§ 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 16.10.2017 und den Erinnerungen vom 09.07.2018 und vom 13.09.2018 sowie der Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe nicht nachgekommen, weshalb die Voraussetzungen zur Festsetzung einer Zwangsstrafe gegeben waren (vgl. auch Erkenntnis des BFG 21.1.2015, RV/3100826/2014, 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). Mit Beschluss vom 26.11.2018, E 1211/2018-6 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 09.02.2018, RV/7103078/2017 betreffend die Verhängung einer Zwangsstrafe abgelehnt.

Das BFG hat im Erkenntnis vom 20.05.2015, RV/7103782/2014, zur Frage der Verfassungsmäßigkeit nachstehende Rechtsansicht vertreten:

"Das Bundesfinanzgericht hat bereits in seinem Erkenntnis vom 18.09.2014, RS/7100024/2014, dem ein Fall zu Grunde lag, der nach § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG von der Besteuerung ausgenommen war, ausgeführt, dass es die Vorschrift des § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG für verfassungsrechtlich unbedenklich hält. Ein Verstoß gegen Art. 5 StGG kann nicht erblickt werden, da die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben

durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt ist und der Ausschluss von Kostenersatzansprüchen in bestimmten Verfahren keinen Eigentumseingriff darstellt. Die Mitwirkungspflicht in Form einer zwingenden Vorlage der Abgabenerklärung durch bestimmte Personen ist keine Spezialität des Grunderwerbsteuergesetzes und hatte der Verfassungsgerichtshof gegen solche Mitwirkungspflichten keine grundsätzlichen Bedenken (vgl. VfSlg. 6425/1971, VfSlg. 7158/1973, VfSlg. 7975/1977). Der Anwaltszwang steht im Zusammenhang mit der Prozessfähigkeit, während § 10 Abs. 2 erster Satz GrEStG nur ein Mitwirkungsrecht Dritter ähnlich wie bei anderen Steuern (Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer, Versicherungssteuer usw.) vorsieht, das nach der elektronischen Vorlage der Abgabenerklärung ans Finanzamt endet.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit von Bestimmungen, die verwaltungsökonomischen Zwecken dienen und zur Ausgestaltung von Erklärungs- und Mitwirkungspflichten, lässt die Beschwerde die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (§ 10 Abs. 2 und § 11 GrEStG) als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat.

Wenn der Beschwerdeführer meint, dem Finanzamt die Eckdaten bezüglich des Erwerbes der Liegenschaften bekannt gegeben zu haben und damit seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei, was letztlich durch die Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides am 17.01.2019 bewiesen werden könne, so ist dem entgegenzuhalten, dass er dadurch zwar die Anzeige-, Erklärungs- und Offenlegungspflicht, allerdings nicht die in § 10 Abs. 2 GrEStG geforderten Formvorschriften erfüllt hat. Dadurch belastete der Beschwerdeführer die Abgabenbehörde mit erhöhtem Eingabe- und Verwaltungsaufwand und behinderte die durch § 10 Abs. 2 GrEStG intendierte Verwaltungsökonomie.

Auch wenn dem Formgebot des § 10 Abs. 2 GrEStG in Form der elektronischen Vorlage durch einen Parteienvertreter nicht entsprochen wurde, hatte das Finanzamt die Eingabe des Beschwerdeführers samt Steuerberechnung als Anbringen iSd § 85 BAO materiell zu würdigen und seine Entscheidungspflicht iSd § 85a BAO wahrzunehmen. Aus diesem Grund erließ das Finanzamt einen Grunderwerbsteuerbescheid und kam damit seiner Pflicht zum bescheidmäßigen Abspruch über die Abgabenerklärung nach.

Die Voraussetzungen des § 111 BAO für die Festsetzung einer *Zwangstrafe* liegen im zu beurteilenden Fall nach der Aktenlage unzweifelhaft vor. Trotz Androhung einer *Zwangstrafe* in der „*Erinnerung*“ des Finanzamtes vom 09.07.2018 und Setzung einer Frist zur Nachholung erfolgte keine Vorlage und elektronische Übermittlung der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter.

Die Festsetzung der *Zwangstrafe* liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 22.02.2000, 96/14/0079), das auch im Rechtsmittelverfahren zu beachten ist (vgl. VwGH 26.06.2000, 95/17/0188).

Das Finanzamt hat die *Zwangstrafe* zunächst mit EUR 500 und in weiterer Folge mit Beschwerdevorentscheidung mit EUR 250 festgesetzt. Angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer den Erwerbsvorgang dem Finanzamt (wenn auch nicht in der vorgeschriebenen Form und auch nicht rechtzeitig) jedoch materiell vollständig angezeigt hat, erscheint nach Ansicht des Bundesfinanzgericht die Festsetzung der *Zwangstrafe* in Höhe von EUR 250 als angemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Frage, ob eine zur Abgabenerklärung verpflichtete Person aufgrund einer gesetzlichen Anordnung zur Einreichung einer Abgabenerklärung unter Androhung einer *Zwangstrafe* angehalten werden darf, auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützt.

Graz, am 12. Juni 2019