

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr1***, ***Vertr1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 25. Oktober 2018 betreffend Rechtsgeschäftsgebühr, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2015, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Übergabsvertrag

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) war grundbücherlicher Alleineigentümer der Baurechtseinlage EZ-1, KG-M, Bezirksgericht K.

Am 14.12.2015 schlossen der Bf und sein Sohn einen in Form eines Notariatsaktes gekleideten Übergabsvertrag ab. Darin übertrug der Bf seinem Sohn die ihm gehörige Baurechtseinlage samt allen Baulichkeiten (VP. "Zweitens"). In Vertragspunkt "Drittens" behielt sich der Übergeber an der Baurechtseinlage auf Lebenszeit ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie ein Fruchtgenussrecht iSd ABGB mit nachstehendem Inhalt zurück:

Während der Ausübung des Dienstbarkeitsrechtes des Fruchtgenusses hat der Übergeber wie bisher die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu tragen, dem Übernehmer die AfA zu ersetzen, die bestehenden Verbindlichkeiten zu bedienen, sich um die Bestandnehmer zu kümmern, alle Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten zu übernehmen und über die Bestandverhältnisse zu entscheiden. Die Erträge aus diesen Bestandverhältnissen sollten ausschließlich dem Übergeber (der Bf) zu fließen.

Die Grunderwerbsteuer wurde vom Vertragsserrichter - nach der damals bis 31.12.2015 geltenden Rechtslage - mit dem dreifachen Einheitswert selbstberechnet.

2. Erhebungen des Finanzamtes, Bescheid

Über Ergänzungsersuchen wurde der Bf gebeten, die jährlich zu ersetzende AfA, die Betriebskosten und die zum 31.12.2015 aushaftenden Verbindlichkeiten bekannt zu geben.

Aus den zu ersetzenden Beträgen für AfA (€ 29.141,00) und Betriebskosten (€ 30.844,92), sohin im Jahresbetrag von € 59.985,91, errechnete das Finanzamt einen kapitalisierten Barwert gemäß § 16 BewG in Höhe von € 710.549,76.

Nach Ansicht des Finanzamtes würde ein gebührenpflichtiger Rechtsvorgang vorliegen. Die jährlichen Leistungen - bewertet nach § 16 BewG - würden das Entgelt für die eingeräumte Dienstbarkeit darstellen.

Mit angefochtenem Bescheid wurde gemäß § 33 TP 9 GebG eine Gebühr vom Wert des bedungenen Entgeltes festgesetzt.

3. Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben und im Wesentlichen unter Hinweis auf die Gebührenrichtlinien vorgebracht, das ein Schenkungsvorgang vorliegen würde, der nach § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen sei.

4. Beschwerdeverentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

“Wird eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übergeben, und leistet der Übergeber zusätzlich - im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der AfA, liegen sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (§ 33 TP 9 GebG) vor. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stellt die Gegenleistung für die

Übertragung der Liegenschaft dar. Hinsichtlich der Höhe dieser Gegenleistung ist der Wert des Fruchtgenussrechtes um allfällige Leistungen des Fruchtgenussberechtigten zu vermindern. Dazu zählen vor allem die Substanzabgeltung, aber auch vom Fruchtgenussberechtigten auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu übernehmende Leistungen. § 33 TP 9 GebG fordert die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu tragen hat, stellen die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar (vgl. BFG 21.12.15, RV/7102860/2014).

Da es sich um 2 verschiedene Rechtsgeschäfte handelt, kommt die in der Beschwerde zitierte Randziffer 445 der Gebührenrichtlinien nicht zur Anwendung.“

5. Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, über die Beschwerde das Bundesfinanzgericht entscheiden zu lassen. Gleichzeitig wurde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Ergänzend wurde im Vorlageantrag vorgebracht, dass bereits nach § 19 Abs. 2 GebG eine Gebührenfreiheit des Fruchtgenussrechtes als Nebengeschäft anzunehmen sei.

Zudem würde die vom Fruchtgenussberechtigten zu erbringende Gegenleistung unter 23 % der ihm jährlich zufließenden Einnahmen liegen, weshalb Unentgeltlichkeit vorliegen würde. Die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG sei daher nicht gegeben.

6. Vorlagebericht

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde samt Verwaltungsakt (eingescannt) laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vor und beantragte, den Vorlageantrag als verspätet zurückzuweisen und begründete dies wie folgt:

“Die Beschwerdevorentscheidung vom 30.11.2018 wurde dem Bf. am 4.12.2018 zugestellt. Der Vorlageantrag vom 28.12.2018 langte beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck noch am selben Tag - somit noch innerhalb der Rechtsmittelfrist - ein. Jedoch ist das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck im gegenständlichen Fall sachlich und örtlich unzuständig.

Nach § 108 Abs 4 BAO werden die Tage des Postenlaufes in die Frist nicht eingerechnet. Diese Nichteinrechnung setzt voraus,

- *dass das Schriftstück bei der Behörde tatsächlich einlangt (VwGH 7.11.1989, 88/14/0223; VfGH 26.6.2000, B 460/00; VwGH 20.2.2004, 2003/18/0034, ZfV B 2005/746; 28.7.2006, 2004/08/0045, ZfV B 2007/1380) sowie*

- dass es an die zuständige Behörde gerichtet (VwGH 23.10.1986, 86/02/0135) und
- richtig adressiert (VwGH 29.5.1985, 84/13/0079; OGH 30.8.1994, 5 Ob 1551/94, RdW 1995, 17; VwGH 22.3.1995, 94/12/0313, AnwBl 1996, 112) ist.

Eine unrichtige Adressierung liegt nicht nur bei Bezeichnung eines falschen Gerichtes vor, sondern auch dann, wenn das zuständige Gericht richtig bezeichnet, dessen Anschrift aber falsch angegeben wurde. Auch dieser Mangel bewirkt eine Abweichung von dem bei ordnungsgemäßer Postaufgabe zu erwartenden Postweg. Eine solche sich auf Weg und Zeit der Postbeförderung negativ auswirkende Abweichung des Postweges geht zu Lasten des Rechtsmittelwerbers. (vgl. OGH 30.8.1994, 5 Ob 1551/94)

§ 50 BAO normiert, dass die Abgabenbehörde Anbringen, zu deren Behandlung sie nicht zuständig ist, ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle weiterzuleiten oder den Einschreiter an diese zu weisen hat. Die Weiterleitung hat zwar ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen, doch erfolgt sie auf Gefahr des Einschreiters. Trotz der Weiterleitungspflicht hat derjenige, der sich mit seinem Anbringen an die unzuständige Behörde wendet, die damit verbundenen Nachteile unter allen Umständen zu tragen (VwGH 5.11.1981, 16/2814/80, 16/2909/80). Dies gilt auch dann, wenn die Weiterleitung nicht ohne unnötigen Aufschub erfolgt (VwGH 23.10.1986, 86/02/0135), somit selbst bei erwiesenem Verschulden der Behörde an der nicht fristgerechten Weiterleitung (VwGH 19.12.1995, 95/20/0700, 0702, ZfVB 1997/6/2178; VwGH 22.4.2015, Ra 2014/16/0037 ua; siehe Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 50, Rz 5).

Wenn ein Vorlageantrag bei einer unzuständigen Behörde, wenn auch noch innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht wird, dann erfolgt die Weiterleitung des Anbringens durch die unzuständige Stelle ausschließlich auf Gefahr des Einschreiters. Erfolgt die Weiterleitung an die zuständige Stelle durch die Post, dann bleibt, wenn die unzuständige Behörde die Eingabe zur Weiterleitung an die zuständige Behörde spätestens am letzten Tag der Frist zur Post gibt, die Frist gewahrt, weil die Tage des Postenlaufs zur (nunmehr) richtigen Stelle nicht in die Frist einzurechnen sind (UFSI vom 21.03.2007, RV/0315-I/06).

Im gegenständlichen Fall langte der Vorlageantrag beim zuständigen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erst am 18.1.2019 ein. Der letzte Tag der Rechtsmittelfrist war der 4.1.2019. Somit war die Rechtsmittelfrist beim Einlangen bereits verstrichen und ist der Vorlageantrag somit als nicht rechtzeitig eingebracht anzusehen.“

In eventu wurde mit ausführlicher Begründung der Antrag gestellt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

7. Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes

Der Bf wurde eingeladen, zu dem neuen Vorbringen der belangten Behörde, den Vorlageantrag wegen Verfristung zurückzuweisen, Stellung zu nehmen.

Der steuerliche Vertreter teilte dazu mit, dass bei der Adressierung des Ortes *“4810 Gmunden“* im Sekretariat ein bedauerlicher Fehler passiert ist. Der Fehler ist leider nicht aufgefallen und das Schreiben sei noch am selben Tag persönlich durch einen Mitarbeiter der Kanzlei beim Finanzamt in Gmunden (Tagwerkerstrasse) abgegeben worden. Nach § 13 Abs. 2 AVOG obliegt den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkries die Entgegennahme von Anbringen zur Weiterleitung an das im Anbringen bezeichnete Finanzamt. Diese Voraussetzungen seien erfüllt. Laut Kommentar Ritz zur BAO, § 249, seien bei einer unzuständigen Behörde eingereichte Bescheidbeschwerden ohne unnötigen Aufschub an die zuständige Behörde weiterzuleiten. Wäre dementsprechend gehandelt worden, wäre die Beschwerde sicherlich auch am 4.1.2019 beim Gebührenamt eingetroffen. Der Vorlageantrag sei daher fristgerecht eingebracht worden.

Diese Gegenäußerung wurde dem Finanzamt zur Kenntnisnahme übermittelt (Mail vom 07.06.2019).

Von der belangten Behörde wurde mit Schriftsatz vom 03.07.2019 eine Replik erstattet.

Über Anforderung des Gerichtes wurde vom Finanzamt der Original-Bemessungsakt (Papierakt) übermittelt.

8. Zurückziehung der Anträge gemäß § 272 Abs. 2 und § 274 Abs. 1 BAO

Mit Schriftsatz vom 17.03.2022 (per Fax) wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 14.12.2015 übergab der Bf die im Vertrag näher bezeichnete Liegenschaft (Baurecht) an seinen Sohn. Der Übergeber behielt sich am Grundstück das lebenslange Fruchtgenussrecht mit dem oben dargestellten Inhalt zurück. Die Einnahmen und die Befugnis über die Bestandverhältnisse sollten wie bisher beim Übergeber verbleiben, ebenso die mit der Fruchtgenussrecht zusammenhängenden Kosten und Verbindlichkeiten. Die AfA hat der Übergeber seinem Sohn zu ersetzen. In wirtschaftlicher Hinsicht wurde ein Netto-Fruchtgenuss mit dem Ziel vereinbart, die Einkunftsquelle samt Einnahmen und steuerlich absetzbarer Aufwendungen beim Übergeber zu belassen.

Die Grunderwerbsteuer wurde vom vertragserrichtenden Notar gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG idF BGBl. I 36/2014 mit 2 % vom dreifachen Einheitswert selbst berechnet.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 25.10.2018 für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG fest.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.11.2018, dem steuerlichen Vertreter nachweislich zugestellt am 04.12.2018, als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 28.12.2018 wurde ein Vorlageantrag gestellt. Dieser Schriftsatz war an das

“Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern

Marxergasse 4

4810 Gmunden“

adressiert und wurde noch am selben Tag beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck, in 4810 Gmunden, abgegeben (siehe Eingangsstempel).

Der zweite Eingangsstempel des FA Gmunden Vöcklabruck vom 11.01.2019 wurde durchgestrichen.

In der Folge wurde der Vorlageantrag – zuständigkeitshalber - postalisch an das

“Finanzamt für Gebühren u. Verkehrsst.

Marxerg. 4

1030 Wien“

weitergeleitet, wo dieser am 18.01.2019 einlangte (siehe Eingangsstempel).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich dem Inhalt des Verwaltungsaktes und dem übereinstimmenden Vorbringen beider Verfahrensparteien.

Das Faktum der körperlichen Übergabe des Vorlageantrages beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck am 28.12.2018 ergibt sich zweifelsfrei aus dem auf dem Schriftsatz angebrachten Eingangsvermerk.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

a) Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass der Vorlageantrag erst am 18.01.2019 beim zuständigen Finanzamt eingelangt ist, weshalb dieser als nicht fristgerecht eingebracht zu werten sei.

§ 264 (Vorlageantrag) BAO hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

“(1) Gegen eine Beschwerdeentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeentscheidung zu enthalten.

(2)

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),

b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),

c) § 255 (Verzicht),

d) § 256 (Zurücknahme),

e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),

f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

(6)

(7)“

Gemäß § 249 Abs. 1 1. Satz BAO ist die Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

Nach § 260 Abs. 1 lit. b BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 108 (Fristen) Abs. 4 BAO werden die Tage des Postenlaufes in die Frist nicht eingerechnet.

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekanntgegeben worden ist (siehe § 109 BAO).

Das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG) wurde mit 31.12.2020 durch das BGBl. I 23/2020 (3. COVID-19-Gesetz) außer Kraft gesetzt.

Der gegenständliche Vorlageantrag wurde am 28.12.2018 eingebracht und unterliegt daher dem Anwendungszeitraum des AVOG.

Bis zur Finanz-Organisationsreform ab dem 01.01.2021 bestanden Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis, mit erweitertem Aufgabenkreis und ein Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis (siehe §§ 13 bis 19 AVOG).

Gemäß § 19 Abs. 2 AVOG oblag dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung ua. der Stempel- und Rechtsgebühren und der Grunderwerbsteuer.

§ 13 Abs. 2 AVOG idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautete wie folgt:

“(2) Den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis obliegt für das gesamte Bundesgebiet die Entgegennahme von Anbringen in den von Finanzämtern zu vollziehenden Abgabenangelegenheiten zur Weiterleitung an das im Anbringen bezeichnete Finanzamt. Ausgenommen davon sind Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung. Die Weiterleitung ist nur in jenen Fällen fristwährend, in denen das für das Anbringen zuständige Finanzamt bezeichnet ist.”

In der Regierungsvorlage wurde zu § 13 Abs. 2 ausgeführt (477 BlgNR 24. GP, 6; vgl. Ritz, BAO⁶, § 13 AVOG 2010 Tz 8):

“Abs. 2 wird neu normiert und führt im Sinne einer bürgerorientierten Verwaltung zu einer erheblichen Vereinfachung für die BürgerInnen. Die BürgerInnen als KundInnen der Finanzverwaltung sollen nunmehr bei jedem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis im gesamten Bundesgebiet ihre Anbringen fristwährend abgeben können. Die Bezeichnung des

zuständigen Finanzamtes muss allerdings weiterhin durch den/die Abgabepflichtige erfolgen. Ausgenommen von der generellen Abgabemöglichkeit sind jene Angelegenheiten, die schon bisher nicht in den Aufgabenbereich der Finanzämter gefallen sind (bspw. Zollangelegenheiten) sowie Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung. Dem Finanzamt, das das Anbringen entgegengenommen hat, obliegt es sodann, dieses an das von den Abgabepflichtigen als jeweils zuständig bezeichnete Finanzamt weiterzuleiten.“

Die fristwahrende Weiterleitung an das zuständige Finanzamt setzt voraus (vgl. Ritz, BAO⁶, § 13 AVOG 2010 Tz 3):

- Entgegennahme des Anbringens von einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis (somit nicht vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel).
- Im Anbringen ist das zuständige Finanzamt bezeichnet.
- Das Anbringen betrifft weder Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung noch des Finanzstrafverfahrens.

§ 13 Abs. 2 AVOG 2010 fordert die Bezeichnung des zuständigen Finanzamtes „im“ Anbringen. Der Wortlaut spricht somit dagegen, dass die Bezeichnung am Kuvert ausreichend ist. Als Bezeichnung genügt zB Finanzamt Wien 1/23; die korrekte Anschrift dürfte nicht erforderlich sein (vgl. Ritz, BAO⁶, § 13 AVOG 2010 Tz 4).

Das Risiko, dass der Einschreiter in Unkenntnis der zuständigkeitsrelevanten Abgabenvorschriften oder als Folge der Fehlbeurteilung für die Zuständigkeit entscheidungsrelevanter Sachverhalte das Anbringen an ein unzuständiges Finanzamt richtet, trägt weiterhin der Einschreiter (vgl. Ritz, BAO⁶, § 13 AVOG 2010 Tz 5).

Das Finanzamt bringt nun vor, dass die Adressierung des Vorlageantrages unrichtig, weshalb § 108 Abs. 4 BAO (Nichteinrechnung des Postenlaufes) nicht anwendbar sei. Daher sei als Datum des Einreichens das Datum des Einlangens beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz: FAGVG) anzusehen.

Nach § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Postenlaufes in die Frist nicht eingerechnet. Die Nichteinrechnung setzt voraus,

- dass das Schriftstück bei der Behörde tatsächlich einlangt (VwGH 07.11.1989, 88/14/0223; VfGH 26.06.2000, B 460/00; VwGH 20.02.2004, 2003/18/0034, ZfV B 2005/746; 28.07.2006, 2004/08/0045, ZfV B 2007/1380) sowie
- dass es an die zuständige Behörde gerichtet (VwGH 23.10.1986, 86/02/0135) und richtig adressiert (VwGH 29.05.1985, 84/13/0079; OGH 30.08.1994, 5 Ob 1551/94, RdW 1995, 17; VwGH 22.03.1995, 94/12/0313, AnwBl 1996, 112) ist.

Keine richtige Adressierung liegt (nach VwGH 23.10.1997, 97/15/0125) etwa vor, wenn mehrere Adressen auf der Sendung bei Verwendung eines Fensterkuverts sichtbar sind (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 108 Rz 9).

Wird eine Eingabe bei einer unzuständigen Behörde eingebracht, und bedient sich die Behörde zur Weiterleitung der Post, so werden die Tage des Postenlaufes von der unzuständigen Behörde an die zuständige Behörde in die Frist nicht eingerechnet (vgl. VwGH 23.01.1991, 90/02/0210, ZfVB 1992/2/535; 25.01.1995, 95/15/0004). Dies gilt nach hA (vgl. zB *Stoll*, BAO, 590; *Kuhn in Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Betriebsprüfung I, C 3, § 108-110 BAO, Abschn 3.5) nicht bei Weiterleitung mit der „Dienstpost“ (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 108 Rz 12).

Im konkreten Fall ist die Adressierung des Vorlageantrages mit Fehlern behaftet.

Zum einen ist die Finanzamtsbezeichnung unvollständig (das Wort „*Glücksspiel*“ fehlt) und zum anderen ist zwar die korrekte Straße („*Marxergasse 4*“), aber der Ort („*4810 Gmunden*“ und nicht 1030 Wien) unrichtig angegeben.

Es ist daher zu untersuchen, ob diese Mängel die Anwendbarkeit des § 13 Abs. 2 AVOG iVm § 108 Abs. 4 BAO verhindern.

Im Kommentar von *Ritz/Koran* zur BAO⁷, § 108 Rz 9, (siehe oben) betreffend Adressierung wird auf folgende Rechtsprechung verwiesen:

1. VwGH 23.10.1986, 86/02/0135

Zu diesem Erkenntnis hat das Höchstgericht folgenden Rechtssatz 1 verfasst: Eine Versäumung der Beschwerdefrist geht auch dann zu Lasten des Beschwerdeführers, wenn die unzuständige Behörde entgegen der Vorschrift des § 6 Abs. 1 AVG 1950 die Beschwerde nicht ohne unnötigen Aufschub an den Verwaltungsgerichtshof weitergeleitet hat (Hinweis E 4.3.1983, 83/02/0018).

Ist ein Anbringen an eine unzuständige Behörde gerichtet, so geht das Fristenrisiko immer zu Lasten des Einschreiters.

2. VwGH 29.05.1985, 84/13/0079

In diesem Fall war die Berufung an das Finanzamt Oberwart mit der Adresse des FA Köln-Ost adressiert. Der VwGH führte in der Begründung aus: *“Durch die Übergabe einer Berufung an die Post zur Beförderung kann die Berufungsfrist nur dann gewahrt werden, wenn der Post als Abgabestelle die richtige Einbringungsstelle genannt wird. Dies war hier nicht der Fall, denn als Abgabestelle wurde der Post „Siegesstraße 1. 5000 Köln 21, BRD“ genannt. Damit aber ging auch jede Fehllhandlung oder Verzögerung, die dem Finanzamt Köln-Ost unterlaufen sein sollte, auf Gefahr des Beschwerdeführers.“*

3. OGH 30.08.1994, 5 Ob 1551/94

Diesem Beschluss lag folgender Sachverhalt zugrunde: Am 16. Juni 1994, dem letzten Tag der Berufungsfrist, gab der Beklagte eine außerordentliche Revision zur Post, die auf dem Kuvert "*An das Landesgericht f. ZRS Wien, Landesgerichtsstraße 11, 1082 Wien*" adressiert war; auf der Revisionsschrift selbst schien als Adresse des Erstgerichtes "*Museumstraße 12, 1010 Wien*" auf. Entsprechend der - unrichtigen - Anschrift auf dem Kuvert langte das Poststück am 17. Juni 1994 beim Landesgericht für Strafsachen Wien ein, beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien sodann erst am 20. Juni 1994.

Der OGH hat dazu festgestellt: Eine unrichtige Adressierung liegt nun nicht nur bei Bezeichnung eines falschen Gerichtes vor, sondern auch dann, wenn das zuständige Gericht richtig bezeichnet, dessen Anschrift aber falsch angegeben wurde. Auch dieser Mangel bewirkt eine Abweichung von dem bei ordnungsgemäßer Postaufgabe zu erwartenden Postweg. Eine solche sich auf Weg und Zeit der Postbeförderung negativ auswirkende Abweichung des Postweges geht zu Lasten des Rechtsmittelwerbers (vgl. 6 Ob 644/85).

Aufgrund der unrichtigen Anschrift auf dem Kuvert langte die Revision erst nach Ablauf der Revisionsfrist beim Erstgericht ein, weshalb die Revision als verspätet zurückzuweisen war.

4. VwGH 22.03.1995, 94/12/0313

In diesem Fall wurde – im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens - ein Schriftstück am letzten Tag der eingeräumten Frist zur Post gegeben, aber nicht an den VwGH, sondern an den VfGH adressiert. Aufgrund der unrichtigen Adressierung war der Postenlauf in die Frist einzurechnen.

All den unter 2.-4. angeführten Gerichtsfällen ist gemein, dass die Anbringen auf dem Postweg eingebracht wurden und die Adressierungsfehler zu einer Abweichung von dem bei ordnungsgemäßer Postaufgabe zu erwartenden Postweg geführt haben.

In der gegenständlichen Beschwerdesache stellt sich der Sachverhalt aber anders dar.

Der Vorlageantrag wurde nicht postalisch versendet, sondern unter Inanspruchnahme des § 13 Abs. 2 AVOG vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck nachweislich am 28.12.2018 entgegen genommen.

Auch wenn die Bezeichnung der belangten Behörde aufgrund des fehlenden Begriffes "*Glücksspiel*" unvollständig war, so bestand kein Zweifel, an welches Finanzamt das Anbringen gerichtet war. Zu diesem Zeitpunkt gab es ohnehin nur ein Finanzamt mit dem speziellen Namen. Der Vorlageantrag wurde an das "*Finanzamt für Gebühren u. Verkehrsst., Marxerg. 4, 1030 Wien*" weitergeleitet.

Im Vorlageantrag war daher das zuständige Finanzamt, das FAGVG, bezeichnet.

Faktum ist, dass es in dem relevanten Zeitraum nur mehr ein FAGVG gegeben hat.

Nimmt man nun an, dass die Adressierung (Straße + Ortsbezeichnung) richtig gewesen wäre, so wäre das beim Finanzamt in Gmunden eingebrachte Schriftstück an das FAGVG weitergeleitet worden. Einbringungsdatum wäre der Tag der Abgabe beim allgemeinen Finanzamt gewesen.

Für den Fall, dass das Schriftstück nur an das FAGVG ohne Straße und Ortsbezeichnung adressiert gewesen wäre, hätte dies zum gleichen Ablauf geführt. Da es nur mehr ein Finanzamt mit diesem besonderem Aufgabenkreis gab, wäre die Anschrift zur richtigen Zuordnung nicht mehr erforderlich gewesen (in diesem Sinne *Ritz*, BAO⁶, § 13 AVOG 2010 Tz 4; siehe oben).

Betrachtet man nun den Werdegang des gegenständlichen Schriftstückes, so kann eine Abweichung des zu erwartenden Postweges, wie zuvor skizziert, nicht festgestellt werden.

Das Schriftstück wurde beim Finanzamt in Gmunden am 28.12.2018 abgegeben und an das FAGVG weitergeleitet, wo es am 18.01.2019 einlangte. Die in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung unterlaufenen Mängel haben daher zu keiner Abweichung oder Verlängerung des Postlaufes geführt, weshalb § 108 Abs. 4 BAO anwendbar ist und die Tage des Postenlaufes für die Weiterleitung in die Frist nicht eingerechnet werden.

Der gegenständliche Vorlageantrag wurde daher fristgerecht eingebracht.

b) Rechtsgeschäftsgebühr

Strittig ist, ob das im Übergabsvertrag zurückbehaltene Netto-Fruchtgenussrecht einer Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht gemäß § 5 Abs. 1 leg cit durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes. Es gibt daher kein außerbücherliches dingliches Baurecht (vgl. VwGH vom 19.05.1983, 16/2527/80).

Das Baurecht gilt nach dem Gesetz als unbewegliche Sache.

Durch § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG werden - in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht - Baurechte den Grundstücken gleichgestellt (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 46 zu § 2 GrEStG 1987).

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedenen Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (vgl. etwa die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 66 zu § 15 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine - durch § 15 Abs 3 GebG zu vermeidende - Doppelbesteuerung setzt grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraus (vgl. die bei *Fellner*, aaO, Rz 68 zu § 15 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Frage, ob ein einheitlicher Vertrag oder zwei (oder mehr) selbständige Rechtsgeschäfte mit mehreren verschiedenen Leistungspflichten vorliegen, ist gemäß § 914 ABGB nach dem Willen der Vertragsparteien zu beurteilen (vgl. VwGH vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109, mwN).

Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.03.1994, 92/16/0129). Selbst getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 09.10.1991, 89/13/0098, und 16.10.2003, 2003/16/0126; vgl. VwGH vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109).

Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlich und wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (vgl. VwGH vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 13.12.2012, 2010/16/0023, mwN).

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung genügt es, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt dem genannten Verkehrsteuergesetz unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass eine nach diesen Gesetzen anfallende Steuer auch tatsächlich vorgeschrieben wurde (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 66 ff zu § 15 GebG, mwN).

Legt man diesen Maßstab zugrunde, so ist allein anhand des Inhalts des nach § 17 Abs. 1 GebG maßgeblichen Übergabsvertrages von einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Begründung aller darin vorgesehenen Berechtigungen und Verpflichtungen und damit von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien des Übergabsvertrages etwa die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nach VP. „*Drittens*“ auch losgelöst von der im vorherigen Vertragspunkt vereinbarten (unentgeltlichen) Übertragung des Baurechtes in Betracht gezogen hätten, sind weder dem angefochtenen Bescheid noch dem Vorbringen der Parteien des Verfahrens zu entnehmen.

Damit ist von einem einheitlichen Rechtsgeschäft, nämlich von einer Grundstücksübergabe gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft - dieses wiederum gegen Kostenübernahme und Ersatzleistungen in Höhe der AfA - auszugehen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG sind daher erfüllt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen (Fristenberechnung und Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG) auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Salzburg, am 17. März 2022