

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. Februar 2023 zu EWAZ ***1*** betreffend Befreiung von der Grundsteuer zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Antrag auf Grundsteuerbefreiung vom 25.11.2022

Am 25.11.2022 brachte die Marktgemeinde ***X*** beim FA über FinanzOnlie ein mit 24.11.2022 datiertes Ansuchen um Grundsteuerbefreiung betreffend den Grundbesitz der Mittelschulgemeinde ***X*** zu EWAZ ***1*** ein. Begründet wurde der Antrag wie folgt:

*„Die Mittelschulgemeinde ***X*** hat am 13. Jänner 2022 den Einheitswertbescheid sowie den Grundsteuermessbescheid zum 01.01.2017 mit EWAZ ***1*** betreffend die Grundstücke ***2*** und ***3*** in der KG ***4*** ***X*** erhalten.*

*Die Marktgemeinde ***X*** ersucht höflich, die Mittelschulgemeinde ***X*** von der Grundsteuer zu befreien und die genannten Bescheide aufzuheben, da die bezeichneten Grundstücke sowohl die Volksschule als auch die Mittelschule ***X*** betreffen.*

Gemäß Grundsteuergesetz 1955 § 2 ist für Gemeinden oder Gemeindeverbände, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird, keine Grundsteuer zu entrichten. Weiters ist auch Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes für Zwecke von Schulen benutzt wird, von der Grundsteuer befreit.“

Bescheid vom 01.02.2023

Mit an die ***Bf1*** (die nunmehrige beschwerdeführende Partei, kurz Bf) adressierten Bescheid vom 01.02.2023 wies das FA den Antrag auf Grundsteuerbefreiung mit folgender Begründung ab:

„Bei dem vorliegenden Einheitswertaktenzeichen (EWAZ) handelt es sich um einen Baurechtsakt.

*Die ***Bf1*** ist Eigentümerin der Grundstücke ***2*** und ***3*** (beide EZ ***7***, GB ***4***). Auf diesen beiden Grundstücken wurde mit Baurechtsvertrag vom 19.07.2006 der ***Y*** GmbH ein entsprechendes Baurecht eingetragen. Aufgrund der Berechnung des Baurechts ist im vorliegenden Aktenzeichen lediglich ein Teil des Bodenwertes bewertet.*

*Bei den Objekten, welches auf den vorliegenden Grundstücken erbaut wurden, handle es sich um die Volksschule und die Mittelschule ***X***. Eigentümerin der in Rede stehenden Liegenschaft ist unstrittig die ***Bf1***, welche eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Eigentümerin der darauf gebauten Objekte ist die ***Y*** GmbH, welche keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.*

Für Grundbesitz des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes, ist gemäß § 2 Z 1 lit a Grundsteuergesetz keine Grundsteuer zu entrichten, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch im Sinne des § 6 benutzt wird. Des Weiteren wird in § 2 Z 6 normiert, dass die unter Z 1 bis 5 lit a begünstigten Eigentümer untereinander austauschbar sind.

*Die Nutzung der im vorliegenden EWAZ bewerteten Grundstücke liegt in der Zurverfügungstellung des Grundbesitzes für das Baurecht. Eine Nutzung für den öffentlichen Gebrauch im Sinne des § 6 Grundsteuergesetz liegt somit hinsichtlich der ***Bf1*** als Eigentümerin des Grundstückes nicht vor.*

*Zudem handelt es sich beim Baurechtsnehmer, die ***Y*** GmbH, um keinen begünstigten Eigentümer iSd § 2 Z 1 bis 5 lit a Grundsteuergesetz.*

Eine Befreiung von der Grundsteuer gern § 2 Z 1 lit a iVm § 6 Grundsteuergesetz ist somit nicht möglich.“

Beschwerde

Am 1.3.2023 übermittelte die Marktgemeinde ***X*** dem FA über FinanzOnline eine Beschwerde der Mittelschulgemeinde ***X*** vom 1.3.2023 mit folgendem Inhalt:

„Sachverhalt:

*Die Hauptschulgemeinde (Mittelschulgemeinde) ***X*** ist Eigentümerin der Grundstücke ***2*** und ***3*** (beide EZ ***7***, GB ***4***). Auf diesen beiden Grundstücken wurde mit Baurechtsvertrag vom 19.07.2006 der ***Y*** GmbH ein entsprechendes Baurecht eingetragen. Auf den beiden Grundstücken befinden sich die Volksschule und die Mittelschule ***X***. Eigentümerin der Liegenschaft ist die Hauptschulgemeinde (Mittelschulgemeinde) ***X***.*

Angemerkt wird noch, dass sich durch diverse bundesrechtliche und landesrechtliche Änderungen die Bezeichnung der früheren Hauptschule ***X*** (zwischenzeitlich Neue Mittelschule ***X***) auf Mittelschule ***X*** geändert hat. Durch diese angeordneten Namensänderungen ist ein Wechsel bei der Identität des Rechtsträgers „Schulgemeinde“ nicht eingetreten oder notwendig geworden. Zur diesbezüglichen Klarstellung wurde jeweils im Anschluss an den Begriff „Hauptschulgemeinde“ der Begriff „Mittelschulgemeinde“ angefügt.

Begründung:

Nach § 2 Abs. 7 lit. a des Grundsteuergesetzes ist für Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Erziehung, insbesondere für Zwecke von Schulen, Erziehungsanstalten, Kindergärten, Kinderheimen, Schülerheimen, Halbinternaten, Tagesheimstätten, Lehrlingsheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Horten oder Kindertagesstätten benutzt wird und nicht bereits nach den vorstehenden Vorschriften befreit ist, keine Grundsteuer zu entrichten.

Wie das Finanzamt bereits festgestellt hat, ist Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft unbestritten die Hauptschulgemeinde (Mittelschulgemeinde) ***X*** und somit eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Weiters ist im gegenständlichen Fall die ***Y*** GmbH zwar Eigentümerin der Gebäude auf der betreffenden Liegenschaft (und daher keine Gebietskörperschaft oder eine Körperschaft öffentlichen Rechts), allerdings wird der Grundbesitz von der Eigentümerin der Liegenschaft (Mittelschulgemeinde ***X***) ausschließlich für Unterrichtszwecke (hier für schulische Zwecke) genutzt.

Ist jedoch die das Grundstück benützende Gebietskörperschaft oder eine Körperschaft öffentlichen Rechts (wie hier) zugleich Eigentümer und Nutzer im Sinne des § 2 Abs. 7 lit. a 1. Satz Grundsteuergesetz, so ist eine Befreiung nach dem Gesetzeswortlaut der angeführten Bestimmung jedenfalls zu gewähren. Nur, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer nicht für die im § 2 Abs. 7 lit. a leg. cit. bezeichneten Zwecke benutzt werden würde, wäre § 2 Abs. 7 lit. a 2. Satz Grundsteuergesetz anzuwenden; dies ist hier eindeutig jedoch nicht der Fall.

Da im Ergebnis im beeinspruchten Fall die einschränkende Regelung des § 2 Abs. 7 lit. a 2. Satz des Grundsteuergesetzes - wie dargelegt - deshalb gar nicht zur Anwendung gelangt (sondern ausschließlich § 2 Abs. 7 lit. a 1. Satz Grundsteuergesetz), wird beantragt unserem Ansuchen auf Grundsteuerbefreiung vollinhaltlich stattzugeben und den ablehnenden Bescheid vom 01.02.2023 zu beheben.“

Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2023

Am 28.8.2023 erließ das FA eine an die Bf. adressierte abweisende Beschwerdevorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

„Nach § 2 Z 7 lit a zweiter Satz des GrStG 1955 gilt: Wird der Grundbesitz nicht vom Eigentümer für die bezeichneten Zwecke benutzt, so tritt Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.

Im gegenständlichen Fall ist die Baurechtsnehmerin, die ***Y*** GmbH, die Eigentümerin. Sie ist keine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Es gilt der die Befreiung nach § 2 Z 7 lit a erster Satz ausdrücklich und unmissverständlich einschränkende § 2 Z 7 lit a zweiter Satz des Gesetzes. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen, vgl. dazu VwGH Ra 2014/16/0032 v. 22.10.2015 zu einem vergleichbaren Sachverhalt“

Vorlageantrag

Am 28.9.2023 übermittelte die Marktgemeinde ***X*** dem FA über FinanzOnline einen Vorlageantrag der Mittelschulgemeinde ***X*** vom 28.9.2023. Darin wird der Begründung des Finanzamtes, wonach die Baurechtsnehmerin, die ***Y*** GmbH, die Eigentümerin sei, entgegen gehalten, dass die Bf. als Baurechtsgeberin weiterhin Eigentümerin der betreffenden Grundstücke sei und zu Gunsten der ***Y*** GmbH lediglich ein Baurecht eingetragen worden sei. Unstrittig sei auch, dass sich auf diesen Grundstücken sowohl Volksschule als auch Mittelschule ***X*** befinden. Für Grundbesitz, welcher von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts für Zwecke u.a. des Unterrichts oder der Erziehung, insbesondere von Schulen benutzt wird, sei nach § 2 Z 7 lit. a Grundsteuergesetz keine Grundsteuer zu entrichten. Ist somit die den Steuergegenstand benützende Gebietskörperschaft oder Körperschaft öffentlichen Rechts Eigentümerin eines solchen Grundstücks, so sei die Befreiung zu gewähren.

Die ***Bf1*** sei eine Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit und mit eigenen Organen sowie mit eigenen (abgeleiteten) Kompetenzen und somit im Ergebnis als juristische Person (Körperschaft) des öffentlichen Rechts zu qualifizieren.

Abschließend verwies die Bf. auf die Ausführungen in ihrer Beschwerde vom 1. März 2023 und beantragte diese dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen sowie ihrem Ansuchen auf Grundsteuerbefreiung vollinhaltlich stattzugeben.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 20.10.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab darin zum Sachverhalt an wie folgt:

*„Der Baurechtsvertrag vom 19.07.2006 zwischen der ***Bf1*** und der ***Y*** GmbH wurde erstmalig mit dem Einheitswertbescheid zum 01.01.2017, Nachfeststellung gem § 22 Abs 1 BewG vom 13.01.2022 bescheidmäßig berechnet und erfasst. Eine Befreiung von der Grundsteuer erfolgte mangels Befreiungsgrund nicht.*

Der am 25.11.2022 eingelangten Antrag auf Ersuchen um Befreiung von der Grundsteuer wurde mangels eines Befreiungstatbestandes abgewiesen. Gegen diese Abweisung richtet sich die Beschwerde sowie der vorliegende Vorlageantrag.

Weiters enthält der Vorlagebericht eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

“Dauernde Grundsteuerbefreiungen nach dem Grundsteuergesetz (§§ 2 bis 8 GrStG) sind von den Finanzämtern zu vollziehen.

*Die vorliegenden Grundstücke stehen im Eigentum der ***Bf1***, die darauf errichteten Gebäude im Eigentum der ***Y*** GmbH. Nutzer der Gebäude ist wiederum die ***Bf1***.*

Im beschwerdegegenständlichen Einheitswertaktenzeichen ist aufgrund der Bestimmungen hinsichtlich Baurechte lediglich ein Teil des Grund und Bodens bewertet. Wie in der Abweisung vom 01.02.2023 sowie in der Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2023 bereits ausführlich dargestellt wurde, liegt kein Befreiungstatbestand vor.

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurden Abfragen im Grundbuch zur EZ ***7*** GB ***4*** und EZ ***5*** GB ***4*** (Baurechtseinlage) getätigt und Einsicht in den in der Urkundensammlung befindlichen Baurechtsvertrag vom 19.7.2006 genommen. Weiters wurden Abfragen im Grundinformationssystem zu EWAZ ***1*** und EWAZ ***6*** getätigt

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Hauptschulgemeinde (Mittelschulgemeinde) ***X*** (kurz Bf.) ist Eigentümerin der aus den Grundstücken ***2*** und ***3*** bestehenden Liegenschaft EZ ***7*** GB ***4*** im Ausmaß von 15.722 m². Auf der Liegenschaft befinden sich zwei als öffentliche Schulen genutzte Gebäude: die Volksschule ***X*** mit der Adresse ***ADR1*** und die Mittelschule ***X*** mit der Adresse ***ADR2***. Die beiden Gebäude sind bautechnisch nicht miteinander verbunden.

Mit Baurechtsvertrag vom 19.07.2006 bestellte die Bf. zugunsten der ***Y*** GmbH an der Liegenschaft ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes für die Dauer von 60 Jahre, beginnend mit 1.6.2006, dh bis zum 31.5.2066. Im Baurechtsvertrag wurde vereinbart, dass vom Baurechtsnehmer nur jene Flächen beziehungsweise Räumlichkeiten genutzt werden, welche im beiliegenden Lageplan (Beilage A.), welcher einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, rot umrandet sind und in Summe eine Nettonutzfläche von circa 355 m² umfassen (siehe dazu wie folgt)

[...]

Mit Grundbuchsbeschluss vom 17.7.2007 bewilligte das Bezirksgericht *****BG***** die Einverleibung des Baurechts bis 31.5.2066 ob der EZ *****7***** GB *****4***** sowie die Eröffnung der Baurechtseinlage EZ *****5***** GB *****4***** und die Einverleibung des Baurechtes für die *****Y***** GmbH.

In der Folge wurde das Baurecht auf der Liegenschaft einverleibt und der Baurechtsvertrag samt Lageplan in die Urkundensammlung des Grundbuchs aufgenommen und damit die Nutzungsbefugnis der Baurechtsnehmerin auf eine Teilfläche der Liegenschaft eingeschränkt.

Eine Ausfertigung des Grundbuchsbeschlusses langte am **20.7.2007** beim (damaligen) Finanzamt *****BG***** *****FA***** ein.

Sowohl für die Liegenschaft als auch für die Baurechtseinlage wurden erstmals im Jahr 2022 Einheitswertbescheide und Grundsteuermessbescheide vom FA erlassen.

Mit an die Bf. adressiertem Einheitswertbescheid vom **13.1.2022** erfolgte unter **EWAZ ***1***** für die Liegenschaft **EZ ***7***** **GB ***4***** eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955 und wurden folgende Feststellungen getroffen:

1.) Art des Steuergegenstandes: „Geschäftsgrundstück - kein Fabriksgrundstück“

2.) Einheitswert:

Errechneter Einheitswert: 2.500 Euro

gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhter Einheitswert 3.300 Euro

3) Zurechnung des Einheitswertes:

****Bf1***.*

Anteil: 1/1

Am **9.2.2022** erfolgte unter **EWAZ ***6***** für die **Baurechtseinlage EZ ***5***** **GB ***4***** eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955 und wurden folgende Feststellungen getroffen:

1) Art des Steuergegenstandes: „Geschäftsgrundstück - kein Fabriksgrundstück“

2) Einheitswert:

Errechneter Einheitswert: 386.500 Euro

gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhter Einheitswert 521.700 Euro

3) Zurechnung des Einheitswertes:

****Y*** GmbH*

Anteil: 1/1

Gleichzeitig führte das FA jeweils **Nachveranlagungen gemäß § 22 GrStG 1955** durch und setzte mit Grundsteuermessbescheiden zum 1.1.2017 vom **13.1.2022** unter **EWAZ ***1***** gegenüber der *****Bf1***** einen Grundsteuermessbetrag iHv **0,00** und

vom **09.2.2022** unter **EWAZ ***6***** gegenüber der *****Y*** GmbH** einen Grundsteuermessbetrag iHv € **€ 1.046,55** fest.

Nach dem Berechnungsblatt ging das FA von einem Gesamtwert iHv € 389.000,00 für Grund und Boden aus, der an die Bf. als Grundeigentümerin und an die Bauberechtigte wie folgt verteilt wurde:

Gesamt			Anteil Grundeigentümer		Anteil Bauberechtigter	
Anteil am gemeinen Wert		Wert	Anteil	Wert	Anteil	Wert
Grund und Boden	6,3%	24.674,32	10,00%	2.467,43	90,00%	22.206,89
Gebäude	93,7%	364.325,68	0,00%	0,00	100,00%	364.325,68
Summe	100%	389.000,00		2.467,43		386.532,57
gerundet gem § 25 BewG		389.000,00		2.500,00		386.500,00

Zur Berechnung des Grundsteuermessbetrages enthält das Berechnungsblatt des FA Folgendes:

Berechnung des Grundsteuermessbetrages

Gemäß § 9 GrStG ist Schuldner der Grundsteuer im Falle des Baurechtes der Bauberechtigte für den Grund und Boden und, wenn dieser bebaut ist, auch für die darauf stehenden Gebäude.			
Einheitswert gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöht			525.100,00
Basis für die Berechnung des Grundsteuermessbetrages:			
Geschäftsgrundstück			
Steuermesszahl	1,00 v.T.	3.650 €	3,65 €
Steuermesszahl	2,00 v.T.	521.450 €	1.042,90 €
Grundsteuermessbetrag			1.046,55 €

Der Grundsteuermessbescheid an die Bf. ist in Rechtskraft erwachsen und gehört nach wie vor dem Rechtsbestand an.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im elektronisch vorgelegten Akt befindlichen Unterlagen sowie die Abfragen im Grundbuch und im Grundinformationssystem und stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der Bf. und des Finanzamtes in den jeweiligen Schriftsätzen.

Aus der Einsicht in das Grundinformationssystem ergibt sich insbesondere der für die gegenständliche Entscheidung zweifelsfreie Tatsache, dass gegenüber der Bf. der Grundsteuermessbescheid bescheidmäßig mit € 0,00 festgesetzt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung des angefochtenen Bescheides)

Gemäß **§ 2 Grundsteuergesetz 1955** (kurz GrStG) ist keine Grundsteuer zu entrichten für:

„1. Grundbesitz

a) des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird (§ 6),

...

6. Grundbesitz einer der unter den Z 1 bis 5 lit. a genannten Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder Verbände, der von einer anderen derartigen Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder einem anderen derartigen Verband für ihre nach den Z 1 bis 5 begünstigten Zwecke benutzt wird;

*7. a) Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichtes oder der Erziehung, insbesondere für Zwecke von Schulen, Erziehungsanstalten, Schülerheimen, Halbinternaten, Tagesschulheimstätten, Lehrlingsheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Horten oder Kindertagesstätten benutzt wird und nicht bereits nach den vorstehenden Vorschriften befreit ist. **Wird der Grundbesitz nicht vom Eigentümer für die bezeichneten Zwecke benutzt, so tritt Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist,***

b) Grundbesitz, der nicht von den unter lit. a genannten Körperschaften für die in lit. a bezeichneten Zwecke benutzt wird, wenn der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem für das Fachgebiet zuständigen Bundesminister anerkannt hat, daß der Benutzungszweck im öffentlichen Interesse liegt. Lit. a zweiter Satz gilt entsprechend.

Bei Vorliegen sämtlicher Befreiungsvoraussetzungen (einschließlich der Anerkennung) ist der Grundbesitz von der Entrichtung der Grundsteuer ab dem Beginn jenes Kalenderjahres befreit, das dem Kalenderjahr folgt, in dem dem Bundesminister für Finanzen bekanntgegeben wird, daß der Grundbesitz für die bezeichneten Zwecke benutzt wird;

§ 2a. Befreiung bei Miteigentum

*(1) Steht der Steuergegenstand im Miteigentum von Körperschaften, Personen, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die nicht alle als begünstigte Eigentümer im Sinne dieses Bundesgesetzes anzusehen sind, ist der Grundbesitz von der Entrichtung der Grundsteuer nicht zu befreien. **Dies gilt auch sinngemäß, wenn andere als die Eigentümer des Grundbesitzes Schuldner der Grundsteuer (§ 9) sind.***

(2) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung,

1. wenn das Vorliegen eines begünstigten Eigentümers für die Befreiung von der Grundsteuer nicht Voraussetzung ist, oder

2. bei Vorliegen von Wohnungseigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz BGBl. Nr. 417/1975 i.g.F., hinsichtlich jenes Teiles des Steuergegenstandes, für den das Recht auf ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung eingeräumt wurde und sämtliche Befreiungsvoraussetzungen erfüllt sind.

...

§ 4 GrStG mit der Überschrift „Unmittelbare Benutzung des Steuergegenstandes als Voraussetzung für die Steuerbefreiung“ lautet:

„(1) Die Befreiung tritt nur ein, wenn der Steuergegenstand für die in den §§ 2 und 3 bezeichneten Zwecke unmittelbar benutzt wird.

(2) Dient der Steuergegenstand auch anderen Zwecken und wird für die steuerbegünstigten Zwecke ein räumlich abgegrenzter Teil des Steuergegenstandes benutzt, so ist nur dieser Teil befreit.

(3) Dient der Steuergegenstand oder ein Teil des Steuergegenstandes sowohl steuerbegünstigten als auch anderen Zwecken, ohne daß eine räumliche Abgrenzung für die verschiedenen Zwecke möglich ist, so ist der Steuergegenstand oder der Teil nur befreit, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen.“

§ 6 GrStG definiert „Öffentlicher Dienst oder Gebrauch“ wie folgt:

„(1) Öffentlicher Dienst oder Gebrauch im Sinne des § 2 Z 1 lit. a ist die Ausübung der öffentlichen Gewalt oder der Gebrauch durch die Allgemeinheit.

(2) Eine im öffentlichen Interesse getroffene Regelung des Allgemeingebrauches oder die Forderung eines Entgeltes schließt die Annahme eines öffentlichen Dienstes oder Gebrauches nicht aus. Notwendig ist jedoch, daß der bestimmungsgemäße Gebrauch der Allgemeinheit tatsächlich freisteht und daß das Entgelt nicht in der Absicht, Gewinn zu erzielen, gefordert wird.

(3) Als öffentlicher Dienst oder Gebrauch ist nicht anzusehen die Herstellung oder Gewinnung von Gegenständen, die für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch verwendet werden sollen. Dagegen fällt die Lagerung derartiger Gegenstände nach ihrer Übernahme aus dem Betrieb, in dem sie hergestellt oder gewonnen sind, unter den Begriff des öffentlichen Dienstes oder Gebrauches, wenn die Lagerung dem Zweck dient, die Gegenstände für eine Verwendung im öffentlichen Dienst oder Gebrauch bereitzustellen.

(4) Öffentlicher Dienst oder Gebrauch ist nicht anzunehmen bei Betrieben, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem öffentlichen Hafenbetrieb dienen.“

Gemäß **§ 9 Abs. 1 GrStG** ist Schuldner der Grundsteuer:

„1. Der Eigentümer oder, wenn der Steuergegenstand ein grundstücksgleiches Recht ist, der Berechtigte. Dies gilt nicht hinsichtlich jenes Miteigentümers, dessen Anteil am Steuergegenstand gemäß § 2a Abs. 2 Z 2 von der Entrichtung der Grundsteuer befreit ist;

2. ...

3. im Falle des Baurechtes oder des Erbpachtrechtes der Berechtigte für den Grund und Boden und, wenn dieser bebaut ist, auch für die darauf stehenden Gebäude.

Ist der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswertes (§ 12) einem anderen als dem Eigentümer (bei grundstücksgleichen Rechten einem anderen als dem Berechtigten) zugerechnet worden, so ist der andere an Stelle des Eigentümers (Berechtigten) gemäß § 9

Abs. 3 GrStG Steuerschuldner im Sinne der Abs. 1 und 2.“

Nach § 12 GrStG ist Besteuerungsgrundlage der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes.

§ 18 GrStG definiert den **Steuermeßbetrag** wie folgt:

„(1) Bei der Berechnung der Grundsteuer ist von einem Steuermeßbetrag auszugehen. Dieser ist durch Anwendung der Steuermesszahl (§ 19) auf den Einheitswert zu ermitteln und auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden. Hierbei sind Beträge bis einschließlich 0,5 Cent abzurunden, Beträge über 0,5 Cent aufzurunden. Steuermessbeträge unter 15 Cent sind nicht festzustellen.

(2) Im Falle der Belastung des Grundbesitzes mit einem Baurecht ist für die Festsetzung des Steuermeßbetrages ohne Rücksicht auf die Dauer des Baurechtes der Gesamtwert maßgebend, der nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude ermittelt worden ist.“

§ 22 GrStG (Nachveranlagung) lautet wie folgt:

„(1) Im Falle einer Nachfeststellung des Einheitswertes (§ 22 des Bewertungsgesetzes 1955) ist der nachträglichen Veranlagung des Steuermeßbetrages (Nachveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Nachfeststellungszeitpunkt festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Nachfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen.

(2) Die Nachveranlagung gilt von dem Kalenderjahr an, das mit dem Nachfeststellungszeitpunkt beginnt.

(3) Der Steuermeßbetrag ist auch dann nachträglich zu veranlagern, wenn der Grund für die Befreiung des Steuergegenstandes von der Grundsteuer wegfällt, eine Nachfeststellung des Einheitswertes aber deswegen nicht in Betracht kommt, weil ein Einheitswert auf den letzten Hauptfeststellungszeitpunkt oder einen späteren Feststellungszeitpunkt bereits festzustellen war.

(4) Die Nachveranlagung gilt in den Fällen des Abs. 3 vom Beginn des auf den Wegfall des Befreiungsgrundes folgenden Kalenderjahres.“

Die verfahrensmaßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

§ 186 Abs. 1 BAO: *Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist.*

§ 194 Abs. 1 BAO: *Wenn die Abgabenvorschriften die Festsetzung einer Abgabe auf Grund von Steuermessbeträgen anordnen, hat das Finanzamt durch Messbescheid den Steuermessbetrag festzusetzen.*

§ 194 Abs. 3 BAO: *In der Festsetzung des Steuermessbetrages liegt auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht.*

Die maßgeblichen Bestimmungen des Baurechtsgesetzes (kurz **BauRG**) lauten wie folgt:

„§ 1. (1) Ein Grundstück kann mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht).

(2) Das Baurecht kann sich auch auf Teile des Grundstückes erstrecken, die für das Bauwerk selbst nicht erforderlich, aber für dessen Benützung vorteilhaft sind.

(3) Die Beschränkung des Baurechtes auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, ist unzulässig.

§ 5. (1) Das Baurecht entsteht durch die bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes.

(2) Ein Baurecht kann nicht an einem Teile eines Grundbuchkörpers begründet werden. ...

§ 6 (1) Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes.

(2) Dem Bauberechtigten stehen am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstücke, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießers zu.

(3) Die für Gebäude geltenden Vorschriften finden auf das Baurecht entsprechende Anwendung.“

Erwägungen

Dem von FA in der Beschwerdeentscheidung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.2015, Ra 2014/16/0032 (mit dem die stattgebende Entscheidung BFG 06.10.2014, RV/4100096/2012 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde) lag folgender Sachverhalt und Verfahrensgang zu Grunde:

„Mit Beschluss vom 11. März 2010 bewilligte das Bezirksgericht Feldkirchen im Gefolge eines Schenkungsvertrages vom 22. Dezember 2009 zwischen der Stadtgemeinde F und der mitbeteiligten Gesellschaft mbH (der Mitbeteiligten) die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Mitbeteiligte an einer näher bezeichneten Liegenschaft in F.

Das Finanzamt S stellte mit Bescheid vom 2. November 2011 den Einheitswert dieser Liegenschaft zum 1. Jänner 2010 gegenüber der Mitbeteiligten fest (Zurechnungsfortschreibung) und setzte mit Bescheid ebenfalls vom 2. November 2011 den Grundsteuermessbetrag zum 1. Jänner 2010 (Fortschreibungsveranlagung) mit einem näher angeführten Betrag fest.

Die Mitbeteiligte berief mit Schriftsatz vom 16. November 2011 gegen den Grundsteuermessbescheid mit der Begründung, dass die Liegenschaft gemäß § 2 des

Grundsteuergesetzes von der Grundsteuer befreit sei, weil es sich "um die Volksschule" handle. Die Mitbeteiligte beantragte, den bekämpften Grundsteuermessbescheid "aus dem Rechtsbestand zu nehmen".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2011 wies das Finanzamt die Berufung ab. Im Revisionsfall handle es sich beim Eigentümer weder um eine Gebietskörperschaft noch um eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Dagegen stellte die Mitbeteiligte mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2011 einen Vorlageantrag. Werde der Grundbesitz von einer Körperschaft öffentlichen Rechts für den begünstigten Zweck benutzt, so greife die Befreiung. Bei Nutzung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts sei nicht Voraussetzung, dass die Körperschaft auch Eigentümerin sei. "Eigentümerschaft" der Körperschaft öffentlichen Rechts sei nur dann erforderlich, wenn die Nutzung nicht durch die Körperschaft öffentlichen Rechts erfolge. Im Revisionsfall werde die öffentliche Volksschule von einer Körperschaft öffentlichen Rechts als gesetzlicher Schulerhalter benutzt, weshalb die Befreiungsbestimmung des § 2 Z 7 Grundsteuergesetz zur Anwendung komme."

Zu diesem Sachverhalt führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt (VwGH 22.10.2015, Ra 2014/16/00329:

"Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft ist unstrittig die Mitbeteiligte, welche keine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

Das Bundesfinanzgericht sieht zutreffend den Tatbestand des § 2 Z 7 lit. a erster Satz GrStG erfüllt, vernachlässigt aber, dass durch § 2 Z 7 lit. a zweiter Satz leg. cit. diese Befreiung wieder auf diejenigen Fälle eingeschränkt wird, in denen der Eigentümer der Liegenschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.

Ist somit die den Steuergegenstand benützende Gebietskörperschaft oder öffentlich rechtliche Körperschaft nicht zugleich auch Eigentümer des Grundstücks, so tritt die Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist (vgl. etwa Dorazil/Wittmann, Das Grundsteuerrecht in Österreich² Anmerkung 13 zu § 2 GrStG)."

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich im Sachverhalt insofern, als hier nicht die Liegenschaft an eine GmbH übertragen wurde, sondern zu Gunsten der GmbH ein Baurecht bestellt wurde und somit die Liegenschaft als solche im Eigentum der Bf., die unstrittig eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist, blieb. Die Grundsteuerbefreiung wird hier auch nicht vor der GmbH (wie in dem vom VwGH entschiedenen Fall), sondern von der Körperschaft öffentlichen Rechtes als Schulerhalterin begehrt.

Der Antrag auf Grundsteuerbefreiung nimmt hier ausdrücklich Bezug auf das EWAZ ***1*** und den an die Bf. gerichteten Einheitswertbescheid sowie den Grundsteuermessbescheid vom 13.1.2022 und werden darin die an die ***Y*** GmbH gerichteten Bescheide (Einheitswertbescheid und Grundsteuermessbescheid) vom 9.2.2022 zu EWAZ ***6*** nicht erwähnt. Die inhaltlichen Ausführungen des Finanzamtes würden zu einem – hier nicht vorliegenden - Antrag der Baurechtsnehmerin auf Befreiung von der Grundsteuer – für den die Bf. nicht antragslegitimiert wäre – passen.

Der Bf. als Liegenschaftseigentümerin und Baurechtsgeberin könnte nach Ansicht des BFG als Körperschaft öffentlichen Rechtes und Schulerhalterin grundsätzlich hinsichtlich des ihr zugerechneten Einheitswert iHv € 3.300,00 die sachliche Befreiung nach § 2 GrStG zukommen, wird doch die Liegenschaft mit den darauf errichteten Schulgebäuden (Volksschule und Mittelschule) von Körperschaften öffentlichen Rechtes (der Volksschulgemeinde und der Mittelschulgemeinde) zweckentsprechend verwendet.

Da die Bf. aber nach **§ 9 Abs. 1 Z. 3 GrStG** auf Grund des eingeräumten Baurechtes nicht Schuldnerin der Grundsteuer ist, hat das FA im an die Bf. gerichteten Bescheid vom **13.1.2022** zu EWAZ *****1***** den **Grundsteuermessbetrag mit € 0,00 festgesetzt**. Der Grundsteuermessbescheid vom 13.1.2022 nennt nur in der Begründung eine (mögliche) Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Grundsteuermessbetrages iHv € 3.300,00 (siehe dazu auch das Berechnungsblatt des Finanzamtes). **Durch die Festsetzung des Steuermessbetrages gegenüber der Bf. mit € 0,00 kommt jedenfalls im Ergebnis eine Festsetzung von Grundsteuer gegenüber der Bf. (solange der Grundsteuermessbescheid vom 13.1.2022 in Geltung ist) nicht in Betracht.** Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 194 Abs. 1 BAO über die Bindungswirkung von Steuermessbescheiden und aus der Bestimmung des § 194 Abs. 3 BAO, wonach in der Festsetzung des Steuermessbetrages auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht liegt. **Ein Antrag der Bf. auf Grundsteuerbefreiung ist daher obsolet.**

Im Übrigen wurde der Antrag auf Grundsteuerbefreiung hier nicht von der Bf., sondern von der Marktgemeinde *****X***** im eigenen Namen eingebracht. Der Antrag weist im Briefkopf die Marktgemeinde *****X***** auf und wurde vom Bürgermeister der Marktgemeinde *****X***** *****A***** mit dem Zusatz „Bürgermeister“ unterzeichnet. Weiters befindet sich neben der Unterschrift ein Stempel mit „Marktgemeinde *****X*****“. Auch in der Begründung heißt es „Die Marktgemeinde *****X***** ersucht höflich, die Mittelschulgemeinde *****X***** von der Grundsteuer zu befreien“ und enthält der Antrag keinerlei Hinweis auf eine Bevollmächtigung der Marktgemeinde durch die Hauptschulgemeinde (Mittelschulgemeinde) *****X*****.

Erst die Beschwerde und der Vorlageantrag wurden vom *****B***** mit dem Beisatz „Obmann der Mittelschulgemeinde“ unterzeichnet und wird dort auch der Briefkopf der Mittelschule verwendet. Die Bf. ist somit zwar als Bescheidadressatin und Adressatin der BVE zur Erhebung der Beschwerde und des Vorlageantrages legitimiert und war daher über die Beschwerde gemäß § 279 BAO inhaltlich zu entscheiden. Da dem angefochtenen Bescheid vom 01.02.2023 aber gar kein Antrag der Bf. (sondern ein Antrag der Marktgemeinde *****X*****) zugrunde liegt und ist der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

Ergänzende Bemerkungen:

Der Vollständigkeit wegen wird zum – nach Ansicht des BFG offenen – Antrag der Marktgemeinde ***X*** auf Befreiung der Mittelschulgemeinde ***X*** von der Grundsteuer Folgendes bemerkt:

Nach § 78 Abs. 2 BAO haben die hebeberechtigten Gemeinden nur dann Parteistellung, wenn Steuermessbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, nicht aber im Verfahren betreffend Festsetzung des Grundsteuermessbetrages. Ein im Verfahren betreffend Grundsteuermessbetrag von der Gemeinde eingebrachter Antrag auf Steuerbefreiung eines Dritten ist daher ebenso wie eine Beschwerde, mit welcher sich die Gemeinde gegen eine ihrer Ansicht ungerechtfertigte Grundsteuerbefreiung wendet, vom Finanzamt als unzulässig zurückzuweisen (vgl. dazu UFS 02.11.2011, RV/0345-L/11).

Zur Einbeziehung des Wertes beider Schulgebäude in die Berechnung des Einheitswertes wird darauf hingewiesen, dass das Baurecht zwar auf der ganzen Liegenschaft einverleibt wurde, gleichzeitig aber der Baurechtsvertrag samt Lageplan in die Urkundensammlung des Grundbuchs aufgenommen wurde und damit die Beschränkung der Nutzungsbefugnis der Baurechtsnehmerin auf die im Lageplan rot markierte Teilfläche wirksam wurde (vgl. zu dieser Thematik OGH 29.5.2001, 5 Ob 31/01x). Die rot markierte Fläche betrifft jedenfalls nur das Mittelschulgebäude und nicht auch das bautechnisch selbstständige Volksschulgebäude (zur Abgrenzung zwischen selbständigem Gebäude und bloßem Gebäudeteil vgl. erst jüngst OGH 31.01.2024, 3 Ob 220/23h) und spricht dies gegen eine Nutzungsberechtigung der Bauberechtigten auch hinsichtlich des Volksschulgebäudes (vgl. zu dieser Thematik UFS 4.10.2012, RV/0740-W/09 bestätigt durch VwGH 21.10.2015, 2012/13/0110; UFS 15.11.2012, RV/3583-W/09 sowie BFG 25.07.2017, RV/7100366/2009 und BFG 25.07.2017, RV/7100372/2009).

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.

Die Rechtsfolge der Bindungswirkung von Steuermessbescheiden ergibt sich klar aus dem Gesetz und waren daher im Ergebnis hier keine Rechtsfragen über die Voraussetzungen der Grundsteuerbefreiung zu lösen.

Wien, am 21. Mai 2024