

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.11.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Baurechtsvertrag vom 9.12.2003 hatte die KongregationX auf deren Liegenschaft in EZ1 der A-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) das Baurecht für die Dauer von 50 Jahren, dh. bis zum Ablauf am 31.12.2052, zu einem jährlichen Bauzins von € 36.679,91 eingeräumt. Hiefür wurde die Baurechtseinlage EZ2 für die Bf als Berechtigte eröffnet. Die rechtskräftig vorgeschriebene Grunderwerbsteuer wurde ordnungsgemäß entrichtet.

Infolge Erweiterung des Baurechts um bestimmt bezeichnete Flächen in Zusammenhalt mit einem beabsichtigten Umbau/Neubau wurde mit weiterem Baurechtsvertrag vom 15./21.9.2010 zwischen den genannten Vertragsparteien vereinbart, dass sich der Bauzins, zu leisten ab 1.1.2012 auf die restliche Dauer (bis 31.12.2052), um jährlich € 5.320,09 erhöht und somit künftig gesamt jährlich € 42.000 beträgt. Diesbezüglich hat das Finanzamt mit rechtskräftigem Bescheid vom 16.11.2010 ausgehend vom kapitalisierten Bauzins (v. Erhöhungsbetrag auf 40 Jahre) die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

In der am 15.7.2013 abgeschlossenen **Verlängerungsvereinbarung** sind die Vertragsteile nunmehr übereingekommen, das og. Baurecht unter sonst unveränderten Bedingungen bis 31.12.2064 zu verlängern (Punkt II.).

Festgehalten wird, dass sämtliche Verträge - nach der jeweiligen Unterfertigung durch die Vertragsteile samt notarieller Beglaubigung - abschließend folgende Bestätigung, unterfertigt durch den Generalvikar der Diözese XY , enthalten:

*"Fk.-Zahl ...:*

*Das bischöfliche Ordinariat bestätigt hiemit gemäß dem Zusatzprotokoll zu Artikel XIII § 2 des Konkordates BGBIxxx , dass gegen die Verbücherung vorstehenden(er) Vertrages bzw. Urkunde kirchlicherseits kein Anstand obwaltet und dass ... als Provinzoberin der KongregationX am ... zur Unterzeichnung berechtigt war.*

*Bischöfliches Ordinariat XY , am ...".*

Das Finanzamt hat betreffend die Verlängerungsvereinbarung vom 15.7.2013 der Bf mit Bescheid vom 11.11.2013, StrNr , ausgehend von der Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) von € 381.906 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 13.366,71 vorgeschrieben und begründend ausgeführt: Gegenleistung für die Baurechtsverlängerung auf weitere 12 Jahre sei der mit dem 9,093-fachen Jahreswert abgezinste Bauzins (€ 42.000 p.a. x 9,093).

In der dagegen (nach Neuzustellung des Bescheides) rechtzeitig erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, wurde im Wesentlichen eingewendet, aufgrund der für die Baurechtsverträge aus 2003 und 2010 abgeführten Grunderwerbsteuer sei diese bereits in maximaler Höhe iSd § 15 Bewertungsgesetz ausgeschöpft und entrichtet worden. Für die Verlängerung des Baurechtes falle daher keine Grunderwerbsteuer mehr an.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.1.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, es sei hier die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 9 iVm § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG anzuwenden, da es sich bei der Baurechtsbestellerin (Kongregation) gemäß Konkordat, xxx , um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handle und der dreifache Einheitswert der Liegenschaft (€ 513.900) den bescheidmäßig ermittelten Wert der Gegenleistung (€ 381.906) übersteige. Dazu war der Einheitswertbescheid des Finanzamtes XXX vorgelegt worden, woraus hervorkommt, dass der zuletzt zum 1.1.2011 festgestellte Einheitswert der Baurechtseinlage EZ2 (erhöht) € 171.300 beträgt. Die Baurechtsverlängerung sei daher von der Grunderwerbsteuer befreit; in eventu sei die Kapitalisierung des Bauzinses abgestellt auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Abzinsung auf 39,5 Jahre) vorzunehmen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Gesetzliche Bestimmungen:**

Im Beschwerdefall sind im Hinblick auf die am 15.7.2013 abgeschlossene Verlängerungsvereinbarung zum Baurechtsvertrag die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), BGBl 1987/309 in der Fassung noch vor BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014) anzuwenden:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Den Grundstücken stehen nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG die "Baurechte" gleich.

Gemäß § 15 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) 1955 ist der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in der Höhe von 5,5 v.H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

## 2. Baurecht, Verlängerung des Baurechtes:

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz, RGBI 1912/86, idgF, 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.

Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechts der Anspruch auf Übereignung des Baurechts selbst begründet. Der Baurechtsvertrag ist ein Rechtsgeschäft auf Übereignung d.h. Bestellung des Baurechts und unterliegt daher dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012; BFH 8.2.1995, II R 51/92, BStBl II 334; BFH 9.8.2001 II R 41/01, DStZ 2002,37).

Als Gegenleistung bzw. als Bemessungsgrundlage kommt beim Erwerb des Baurechts der vereinbarte Bauzins in Betracht, da dieser die wirtschaftliche Leistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer darstellt, gegen die der Grundeigentümer das Baurecht einräumt. Da der vereinbarte Bauzins nicht wie ein vereinbarter Kaufpreis zur Gänze in der Gegenwart fällig ist, sondern die einzelnen Zinsschuldigkeiten erst zu den im Vertrag vereinbarten Terminen fällig werden, stellt der Bauzins eine wiederkehrende Nutzung bzw. Last im Sinne des § 15 Abs. 1 BewG dar.

Die **Verlängerung** eines bestehenden Baurechts unterliegt der Grunderwerbsteuer (BFH 18.8.1993, II R 10/90, BStBl II 766; BFH 8.2.1995, II R 51/92, BStBl II 334; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 2 Rz 47).

Mit gegenständlicher Verlängerungsvereinbarung räumte die Grundstückseigentümerin der Bf eine, über die bestehende zeitlich begrenzte Berechtigung hinausgehende, Berechtigung an dem Grundstück ein. Die das Baurecht charakterisierende eigentumsähnliche Form der Herrschaft an der Grundstücksfläche wurde für einen weiteren Zeitraum übertragen und damit für diesen Zeitraum *neu begründet*. Das verlängerte Recht ist im Umfang der Verlängerung eine neue grundstücksgleiche (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) Belastung des Grundstücks (vgl. BFH 18.8.1993, II R 10/90, BStBl II 766; *Fischer in Boruttau/ Egly/Sigloch*, dt. Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 13. Auflage, Vorbemerkung RdNr. 549). Ohne die vereinbarte Verlängerung des Baurechts

wäre die Berechtigung nach Ablauf der im Baurechtsvertrag vom 9.12.2003 und 15./21.9.2010 vereinbarten Dauer (bis 31.12.2052) erloschen.

Somit handelt es sich bei der zu beurteilenden Baurechtsverlängerung um ein *eigenständiges Rechtsgeschäft*, mit welchem der Anspruch auf Übereignung des Baurechts für einen weiteren Zeitraum neu begründet wurde und wodurch ein Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wird.

Daraus folgt im Beschwerdefall zunächst, dass – entgegen dem Dafürhalten der Bf, es sei auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen - als Gegenleistung der *auf die Laufzeit* der Baurechtsverlängerung gemäß § 15 Abs. 1 BewG kapitalisierte Bauzins zu Grunde zu legen ist. Diese Gegenleistung war daher vom Finanzamt zutreffend in Höhe von € 381.906 ermittelt worden (Laufzeit 12 Jahre: Bauzins jährlich € 42.000 x Faktor 9,093; vgl. dazu etwa in *Arnold/Arnold*, Kommentar GrEStG, Band I, Rzn. 24d und 24e zu § mit Barwert-Tabelle zu § 15 Abs. 1 BewG lt. Vermögenssteuerrichtlinien).

### 3. Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG 1987:

Nach § 3 Abs. 1 GrEStG 1987, idF vor BGBl I 2014/36, sind von der Besteuerung ausgenommen:

Z 9: Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften, wenn die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 zu berechnen ist.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idGF. ist die Steuer vom Wert (= dreifacher Einheitswert) zu berechnen, wenn die Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder *die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes*.

Befreit sind (Grundstücks-)Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften. Das Grundstück muss demnach **von** einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft einem Dritten zugewendet werden. Baurechte stehen den Grundstücken gleich.

Der Begriff der öffentlich-rechtlichen Körperschaft wie überhaupt der Rechtspersonen des öffentlichen Rechts ist weder in der allgemeinen Verwaltungslehre noch im Abgabenrecht eindeutig bestimmt. Dazu zählen zunächst jedenfalls die Gebietskörperschaften, aber auch juristische Personen des öffentlichen Rechtes sowie Anstalten des öffentlichen Rechtes und Stiftungen wie auch gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften. Auch die Pfarren (vgl. VwGH 22.8.2012, 2011/17/0326), Orden und **Kongregationen der katholischen Kirche** sowie die Bischofskonferenz sind öffentlich-rechtliche Körperschaften. Eine Diözese (der römisch katholischen Kirche) besitzt Rechtspersönlichkeit auch für den staatlichen Bereich. Der Diözese kommt die Rechtsstellung einer inländischen Körperschaft öffentlichen Rechtes zu (vgl. VfGH 19.6.1996, B 2756/94; siehe zu vor in: *Fellner* aaO, Rzn 101 f. und insbes. Rz 107 zu § 3 GrEStG; siehe auch in *Arnold/Arnold*, aaO, Rzn 175t f. zu § 3).

Im Gegenstandsfalle ist die Baurechtsbestellerin gemäß dem Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich BGBlxxx , als eine Kongregation der katholischen Kirche und damit nach obigen Ausführungen als eine Körperschaft des

öffentlichen Rechts anzusehen. Dies geht für das BFG unzweifelhaft auch aus dem Umstand hervor, dass in sämtlichen Baurechtsverträgen seitens der Diözese XY unter Berufung auf das genannte Konkordat zum Vertragsabschluss durch die Kongregation (Baurechtsbestellerin) jeweils die (offenkundig erforderliche) Zustimmung zu erteilen war.

Im Hinblick darauf, dass somit die Zuwendung eines Baurechtes = Grundstückes, konkret die Baurechtsverlängerung als *eigenständiges* Rechtsgeschäft (Neubegründung für einen weiteren Zeitraum), von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erfolgte, wobei die ermittelte Gegenleistung (€ 381.906) geringer ist als der Wert des Grundstückes (€ 513.900) und damit die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG zutreffend vom Wert des Grundstückes zu bemessen gewesen wäre (vgl. in *Arnold/Arnold*, aaO, Rz 175x zu § 3), liegen aber alle nach § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG geforderten Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung von der Grunderwerbsteuer vor. Dem Beschwerdevorbringen kommt daher Berechtigung zu.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war sohin der Beschwerde Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Den Beschwerdefall entscheiden die Fragen, ob es sich bei der Baurechtsbestellerin um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt und ob der Wert des Grundstückes die ermittelte Gegenleistung übersteigt, und sohin die Voraussetzungen der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG 1987 in der vor BGBl I 2014/36 noch geltenden Fassung erfüllt sind. Hinsichtlich der Beurteilung von Diözesen, Pfarren und in der Folge ua. von Kongregationen der katholischen Kirche als "Körperschaften des öffentlichen Rechts" liegt obgenannte Judikatur des VfGH und des VwGH vor; im Übrigen handelt es sich im Wesentlichen um die Lösung von Tatfragen, nicht aber von *Rechtsfragen* von "grundsätzlicher Bedeutung". Aus diesen Gründen ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 11. November 2014