

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf+Adr., vertreten durch Dietrich Rechtsanwalts GmbH, Operngasse 6, 1010 Wien

1. RV/7100965/2009: gegen den Bescheid vom 29. Jänner 2009, ErfNr. x1,
2. RV/7100966/2009: gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009, ErfNr. x2,
3. RV/7100967/2009: gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009, ErfNr. x3 ,
4. RV/7100968/2009: gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009, ErfNr. x4,
5. RV/7100969/2009: gegen den Bescheid vom 15.Oktober 2008, ErfNr. x5
6. RV/7100976/2009: gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009, ErfNr. x6
7. RV/7100977/2009: gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009, ErfNr. x7

alle StNr. x8 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend **Grunderwerbsteuer** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Zu 1. RV/7100965/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 29. Jänner 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Zu 2. RV/7100966/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Zu 3. RV/7100967/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Zu 4. RV/7100968/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Zu 5. RV/7100969/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO im Sinne der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung abgeändert und die Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage 235.677,99 mal Steuersatz 3,5% in Höhe von **8.248,72 Euro** festgesetzt.

Zu 6. RV/7100976/2009:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Zu 7. RV/7100977/2009:

Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt: Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Bemessungsgrundlage von 13.776,30 Euro in Höhe von **482,17 Euro** festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in allen sieben Beschwerdesachen unzulässig.

## Entscheidungsgründe

- 1. Unterliegt die „automatische“ Grundstücksübertragung aufgrund der Kirchenverfassung der Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer?**
- 2. Ist die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 anwendbar, wenn im Rahmen einer mehrjährigen Strukturreform seelsorgerische, den Religionsunterricht und die Erhaltung und Verwaltung von konfessionellen Friedhöfen betreffende Aufgaben, die mit den „automatischen“ Grundstücksübertragungen zusammenhängen, sukzessive an die übernehmende Kirchenorganisation oder an Dritte übertragen wurden?**

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“*

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

## 1. Verfahrensablauf

### 1.1. Übertragung der Grundstücke

Mit insgesamt sieben Schreiben vom 11.9.2008, bzw. 17.9.2008 wurden von der Bf. im Wesentlichen gleichlautende Amtsbestätigungen aus dem Jahr 2008 „über die unentgeltliche Zuwendung“ von Anteilen an sieben Grundstücken seitens des Verbandes der XX \*\*\*\* Pfarrgemeinden \*\* (im Folgenden als VERBAND bezeichnet) an die Bf. dem Finanzamt vorgelegt.

Nach den Amtsbestätigungen wurde im Zuge der Strukturreform der Bf. durch die \*\*\*\*versammlung (im Folgenden als VERSAMMLUNG bezeichnet) vom 4.Juni 2005 mit Wirkung vom 31. Dezember 2005 die Auflösung des VERBANDES, der die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts innehatte, beschlossen. Kern der Strukturreform war, dass die bisher vom VERBAND wahrgenommenen Aufgaben auf die Bf. übertragen wurden. Es wurde bestätigt, dass die Bf. Rechtsnachfolgerin des VERBANDES ist und ihr daher gemäß Art. 61 der Verfassung der Kirche und \*\*\* (im Folgenden als KIRCHEN bezeichnet) in Österreich (im Folgenden als Kirchenverfassung bezeichnet) vom VERBAND

Zu 1. RV/7100965/2009 ein  $\frac{3}{4}$  Anteil des Grundstückes y1

Zu 2. RV/7100966/2009: Diverse Anteile des Grundstückes y2

Zu 3. RV/7100967/2009:  $\frac{3}{4}$  Anteil des Grundstücks y3

Zu 4. RV/7100968/2009: 2/3 Anteil des Grundstücks y4

Zu 5. RV/7100969/2009: das Grundstück y5

Zu 6. RV/7100976/2009: 300/400 – Anteil des Grundstücks y6

Zu 7. RV/7100977/2009: 72/6449 – Anteile und 68/6449 – Anteile des Grundstücks y7

unentgeltlich zugewendet wurden und die Einverleibungsbewilligung erteilt. Die Bf. beantragte für diesen Vorgang die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG, da es sich um eine Zuwendung von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft handle.

### 1.2. Bescheide

**Zu 1. RV/7100965/2009 :** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 29. Jänner 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.837,07 Euro fest.

**Zu 2. RV/7100966/2009:** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 5. Februar 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 15.431,50 Euro fest.

**Zu 3. RV/7100967/2009:** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 5. Februar 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 927,12 Euro fest.

**Zu 4. RV/7100968/2009:** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 5. Februar 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.414,21 Euro fest.

**Zu 5. RV/7100969/2009:** Das Finanzamt berechnete mit **Bescheid vom 15. Oktober 2008** die Grunderwerbsteuer mit 2% in Höhe von 4.713,55 Euro fest. Als Begründung gab das Finanzamt an: „*Da eine Bereicherungsabsicht oder das „Inkaufnehmen“ einer Bereicherung auf Grund des Sachverhaltes nicht vorliegt, sehr wohl aber ein inländisches Grundstück übertragen wird, liegt ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor, bei dem eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. feststellbar ist. Bemessungsgrundlage ist daher der 3-fache EW.*“

In der **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2009** wurde die Grunderwerbsteuer berichtigt und vom Steuersatz von 3,5% in Höhe von 8.248,72 Euro festgesetzt.

**Zu 6. RV/7100976/2009:** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 5. Februar 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 818,38 Euro fest.

**Zu 7. RV/7100977/2009:** Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 5. Februar 2009** die Grunderwerbsteuer in Höhe von 992,91 Euro fest.

Als Bescheidbegründung gab das Finanzamt in den Fällen 1. bis 4. und 6. bis 7. und als Berufungs/Beschwerdevorentscheidungs-Begründung im Fall 5. an:

„*Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF vor SchenkMG 2008, BGBI. I 2008/85, ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln ist. Beim Übergang des Vermögens eines Vereines, wenn der Verein aufgelöst wird, ist die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, da in diesem Fall eine Gegenleistung fehlt (Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, § 4 Tz 9). Begriffswesentlich für eine Schenkung ist die Schenkungsabsicht. Gerade diese liegt aber im gegenständlichen Fall nicht vor, erfolgt doch die Übertragung der Liegenschaft auf Grund der Kirchenverordnung. Somit fehlt es an der Freiwilligkeit und daher auch an der Bereicherungsabsicht. Zum Antrag auf Steuerbefreiung gemäß Artikel 34 BBG 2001 ist zu bemerken, dass neben der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben die juristische Person, an die ausgesgliedert wird, unter beherrschendem Einfluss ein KöR stehen muss. Diese Voraussetzung trifft in Folge der Auflösung des .... VERBANDES .... nicht zu. Fraglich erscheint auch, ob die Auflösung einer Ausgliederung gleichgesetzt werden kann. Die Übertragung der Liegenschaft erfolgt vor dem Hintergrund der Auflösung des .... VERBANDES .... sohin weder in Schenkungsabsicht noch als Ausgliederung.....“*

### **1.3. Berufungen/Beschwerden**

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben.

Die Bf. stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

**Der gegenständliche Vorgang unterliege** nicht dem Grunderwerbsteuergesetz, sondern **dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz**. Freiwilligkeit sei gegeben, da die Zuwendung des Grundstückes zwar seine Grundlage in der Kirchenverfassung habe, doch die \*\*\*\*\* Kirche \*\* (im Folgenden als KIRCHE bezeichnet) habe sich freiwillig diese Kirchenverfassung selbst gegeben und könne diese jederzeit ändern. Ebenso wäre der aufgelöste VERBAND berechtigt gewesen, über sein Vermögen vor der Auflösung frei zu verfügen. Die Bereicherung sei nicht nur bejaht und in Kauf genommen, sondern sogar gewollt worden. Es handle sich um die Zuwendung eines Grundstücks, die sich vor dem 1.8.2008 zugetragen habe. Demnach seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 Grundstücksschenkungen iSd ErbStG vom GrEStG ausgenommen gewesen, weil für diese Vorgänge das Grunderwerbsteueräquivalent zur Anwendung gekommen sei. Es handle sich sowohl beim VERBAND als Zuwendenden, als auch bei der Bf. als Empfänger um Körperschaften öffentlichen Rechts, weswegen dieser Vorgang gemäß **§ 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG** befreit sei.

Das Finanzamt stelle bei seiner Beurteilung in Frage, ob die Auflösung einer Ausgliederung iSd **Art. 34 BBG 2001** gleichgesetzt werden könne. Ebenso sei aus der Argumentation des Finanzamtes nicht klar, inwiefern die Tatsache der Auflösung der übertragenden Körperschaft einem beherrschenden Einfluss der übernehmenden Körperschaft durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts entgegenstehe. Die Bf. unterstehe insofern dem beherrschenden Einfluss der KIRCHE, einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Entscheidend sei die Übertragung von Aufgaben.

Die Bf. teilte dazu mit, dass die KIRCHE gemäß § 1 Abs. 2 Z II BGBI. 1961/182 idF BGBI. I 2003/112 als gesetzlich anerkannte Kirche ermächtigt ist, ihre inneren Angelegenheiten selbstständig zu ordnen und zu verwalten. Im Zuge einer Strukturreform der Bf. habe die VERSAMMLUNG am 4. Juni 2005 mit Wirkung vom 31.12.2005 beschlossen, den VERBAND, der gemäß § 4 Abs. 1 des BGBI. 1961/182 bis 31.12.2005 die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts hatte (BGBI. 1974/695 und BGBI. II 2007/16), aufzulösen. Kern der Strukturreform war, dass die bisher vom VERBAND wahrgenommenen Aufgaben auf die Bf. übertragen wurden. Gemäß § 61 Abs. 1 der Kirchenverfassung in der zum 4. Juni 2005 geltenden Fassung übernimmt bei Auflösung eines Gemeindeverbandes die übergeordnete Stelle, in vorliegendem Fall die Bf., ohne Gegenleistung das Vermögen einschließlich des Sondervermögens des aufgelösten Verbandes.

## **Zu 7. RV/7100977/2009:**

Am 25.6.2009 legte das Finanzamt der Rechtsmittelinstanz unter Anschluss des Bemessungsaktes ErfNr. x9 folgendes Schreiben vor: „....“ Für den Erwerbsvorgang zu Punkt 7. „wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 5.2.2009 ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaftsanteile (in Summe 140/6449 – Anteile)

*die Grunderwerbsteuer festgesetzt. Nunmehr wird in der Amtsbestätigung vom 9.6.2009 festgestellt, dass die Aufnahme der 72/6449 – Anteile .... an der Liegenschaft y7\* in die Amtsbestätigung vom 9.9.2008 irrtümlich erfolgte. Eigentümer dieser Anteile sei nicht der VERBAND, sondern die Pfarrgemeinde \*\*-\*. Gegenstand der Strukturreform sei lediglich die Übertragung des Vermögens des aufgelösten VERBANDES und nicht auch das Vermögen der Pfarrgemeinde. Eine Übertragung der 72/6449 – Anteile an der Liegenschaft y7\*\* habe daher nicht stattgefunden.“*

In der vorgelegten Amtsbestätigung wurde festgehalten, dass bestätigt wird, dass als Eigentümerin wieder die Pfarrgemeinde einverleibt wird. Die Einsicht in den Grundbuchsauszug ergab, dass die Bf. auf die 72/6449 – Anteile eingetragen worden war, im Verzeichnis der gelöschten Eintragungen scheint hinsichtlich der 72/6449 – Anteile tatsächlich die Pfarrgemeinde auf.

#### **1.4. Vorbereitungsvorhalt**

Mit dem **Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vom 3. Juli 2015** wurde der Bf. und dem Finanzamt der bis dahin festgestellte Sachverhalt und eine „vorläufige“ rechtliche Beurteilung bekanntgegeben.

- Stellungnahme des Finanzamtes: Das Finanzamt gab dazu vor der mündlichen Verhandlung keine Stellungnahme ab.
- Stellungnahme der Bf.: Die Bf. legte am 6. August 2015 die Kirchenverfassung vor und gab an, dass eine konsolidierte Verfassung der KIRCHEN in Österreich zum Stichtag 4.5.2005 nicht vorliege. Die zu diesem Stichtag geltende Verfassung ergäbe sich jedoch aus der Verfassung idF Amtsblatt der KIRCHE in Österreich vom 30.6.2005.
- Diese Stellungnahme der Bf. samt Beilagen wurde dem Finanzamt am 7. August 2015 mit E-Mail zur Information weitergereicht.

#### **1.5. Mündliche Verhandlung**

Die mündliche Verhandlung fand am 10. August 2015 statt.

##### **Die Bf. brachte auszugsweise folgendes vor:**

Der Vorgang unterliege der Schenkungssteuer, sowohl Freiwilligkeit, als auch Bereicherungsabsicht seien gegeben, denn die Auflösung des VERBANDES mit Wirkung zum 31.12.2005 sei mit dem Wissen erfolgt, dass die Vermögensübertragung aufgrund der Kirchenverfassung dem Auflösungsbeschluss quasi automatisch folge und daher kein eigener Übertragungsbeschluss in den Gremien vor allem vom VERBAND zu fassen gewesen sei.

Die Diözese X habe vor 1949 aus der Bf. und aus der Pfarrgemeinde bestanden. Das sei seit 1781 ursprünglich eine (1) Pfarrgemeinde gewesen, die später in Teilgemeinden aufgegliedert wurde. Der VERBAND sei eigentlich die Fortführung der ursprünglichen einen Pfarrgemeinde gewesen, die ab 1949 aus 25 Pfarrgemeinden bestand. Der VERBAND habe vielfach die Funktion eines Dachverbandes, wie die Bf. einer sei, gehabt.

Seine Aufgaben waren die Verwaltung zweier Vermögenskreise (Stiftungen) gewesen, die Mitte des 20. Jahrhunderts testamentarisch übertragen wurden, der Religionsunterricht, die Krankenhausseelsorge, die Gefangenenseelsorge, die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe (im Folgenden als Friedhöfe bezeichnet) in Wien, der Notfallfonds und der Baufonds. Diese genannten Aufgaben seien an die Bf. übertragen worden, und zwar die Verwaltung des Stiftungsvermögens ab 1.1.2006, der Religionsunterricht und die Krankenhausseelsorge gingen langsam ab 1.1.2003 über, und dann auch noch die Gefangenenseelsorge. Sowohl die Verwaltung der Stiftungen, als auch bei den Aufgaben Religionsunterricht, Krankenhaus- und Gefangenenseelsorge sei aus organisatorischen Gründen ein etwas längerer Zeitraum für die Übertragung der Aufgaben notwendig gewesen, jedoch auch diese erfolgten mit dem Ziel, den VERBAND aufzulösen und das Vermögen in die Bf. zu übertragen. die Verwaltung der Friedhöfe in Wien habe der VERBAND erst mit Stichtag 1.1.2006 verloren. Diese Aufgaben seien aus den Stiftungen finanziert worden, das ergäbe sich aus den Testamenten, wie das zu handhaben war. Man habe dann bei der Bf. eine Geschäftsführung eingerichtet, bei der diese Aufgaben nun liegen.

Weiters wurde von der Bf. dargestellt, was sich auf den Grundstücken 1. Bis 7. befindet.

Zu 1. RV/7100965/2009: Auf diesem Grundstück befindet sich ein Friedhof, eine Kirche und ein Verwaltungsgebäude.

Zu 2.: Das sei ein Wohngebäude, das der Diözese X nur anteilig gehöre und dem Stiftungsvermögen zugehörig sei. Eine Wohnung werde in der Kirche vermietet, die sie als Dienstwohnung nutze, die anderen Wohnungen sind auch vermietet und die Einnahmen fließen in die Stiftung, die von der Bf. verwaltet werde.

Zu 3.: Dort befindet sich der Friedhof selbst, eine Kirche, ein Verwaltungsgebäude mit Wohnungen.

Zu 4.: Das sei ein Wohngebäude, das der Bf. anteilig gehöre, wie zu Punkt 2 Teil des Stiftungsvermögens.

Zu 5.: Das sei ebenfalls ein Wohngebäude, in dem befinden sich derzeit die konfessionelle Volksschule, sowie wenige Wohnungen. Das habe dem VERBAND gehört.

Zu 6.: Das war die Friedhofsgärtnerei gewesen, die zu Punkt 3. gehöre. Das Grundstück werde derzeit nicht benutzt. Die Friedhofsgärtnerei ist auf das Grundstück zu 3. abgewandert.

Zu 7.: Dabei handele es sich um eine Wohnung, die vom VERBAND in den 1980iger Jahren erworben wurde. Die Wohnung sei vermietet, die Einnahmen dienen der Bf. Diese Wohnung gehöre zu keiner der Stiftungen.

Die mit diesen Grundstücken verbundenen Aufgaben seien „übergemeindliche“, da die Verwaltung und der Unterricht in der Volksschule, die Seelsorge und Verwaltung der Friedhöfe, die Seelsorge in den großen Krankenhäusern, Gefängnissen und Pflegeheimen nicht der Pfarrgemeinde obliegen, in der sich diese Einrichtungen befinden, sondern

Aufgaben der Bf. seien. Zum Beispiel nehme man sich bei einem Begräbnis "seinen Pfarrer" mit, das Begräbnis werde nicht von einem Friedhofspfarrer durchgeführt. Die Verwaltung des Friedhofes, die Seelsorge in den großen Krankenhäusern, Gefängnissen und Pflegeheimen und auch die Vermietung der Wohnungen und der Zufluss der Einnahmen an die Bf. erfolge gleichzeitig für alle Pfarrgemeinden in diesem Raum. Da ursprünglich der VERBAND diese Tätigkeiten übergehabt habe, seien Doppelgleisigkeiten bestanden, weswegen der VERBAND aufgelöst wurde und die Aufgaben und das Vermögen an die Bf. übergingen. Es handle sich dabei um "ureigenste" Aufgaben einer Kirchenorganisation wie die Bf. eine sei, diese Aufgaben würden nicht von den einzelnen Pfarrgemeinden durchgeführt. Die Vermögensübertragung sei schon deswegen unmittelbar durch die Aufgabenübertragung bedingt, weil die Aufgaben nur mit den Erlösen aus diesem Vermögen bzw. mit dem Vermögen wahrgenommen werden könnten. Dies auch wenn der Vermögensübergang nur zu einem Zeitpunkt, die Strukturreform aus organisatorischen Gründen über einen gewissen Zeitraum durchgeführt worden sei. Die Aufgaben des VERBANDES wären ohne das im VERBAND vorhandene Vermögen nicht durchführbar gewesen und daher sei die Vermögensübertragungen unmittelbar durch die Übernahme der Aufgaben in der Bf. veranlasst.

Der Irrtum zu Punkt 7. sei deshalb passiert, da an dieser Adresse sowohl der VERBAND, als auch die Pfarrgemeinde \*\* ihre Wohnung hatten. Das sei nie gewollt gewesen. Das Schreiben um UB-Berichtigung stellt eine Ausweitung des Beschwerdebegehrens dar.

#### **Das Finanzamt brachte vor:**

Das Finanzamt verwies auf seine Bescheidbegründungen und führte aus, dass es für die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß Art. 34 BBG 2001 am Merkmal der Unmittelbarkeit fehle, da die Aufgaben zwar übertragen worden seien, doch als laufender Prozess. Zuerst sei die Übertragung der Aufgaben vorgenommen worden und dann die Übertragung des Vermögens. Die Zusammenführung von identischen Aufgaben sei eine Vermeidung von Doppelgleisigkeiten und keine Aufgabenübertragung. Darüber hinaus seien die Grundstücke durch die Auflösung des VERBANDES übergegangen und nicht durch die Aufgaben, die sukzessive übertragen wurden, sei die Grundstücksübertragung veranlasst gewesen.

#### **1.6. Vorlage von Schriftstücken**

Von Seiten der Bf. wurden anlässlich der mündlichen Verhandlung mehrere Schriftstücke vorgelegt:

- Grafische Darstellung zum Vorbringen der Bf.

- **Kirchenverfassung aus dem Jahr 1949** in Kopie (Amtsblatt für die KIRCHEN in Österreich 1949/57, Verfassung der KIRCHEN in Österreich): Nach § 58 werden die Teilgemeinden \*\* als Pfarrgemeinden im Sinne dieser Kirchenverfassung anerkannt. Die bisherige Pfarrgemeinde \*\* XY\* bleibt als Zusammenschluss dieser Pfarrgemeinden im Sinne des § 8 zur Wahrung der gemeinsamen Belange bestehen. Hört nach § 61 eine Gemeinde zu bestehen auf, so wird das etwa vorhandene Vermögen von der nächsthöheren kirchlichen Stelle zur Verwaltung übernommen. Diese hat über die weitere Verwendung des Vermögens unter Wahrung etwaiger satzungsgemäßer Anordnungen und unter Bedachtnahme auf den Fall eines Wiederauflebens der Gemeinde zu beschließen. Der Beschluss bedarf der Genehmigung des Oberkirchenrates .... Jede Gemeinde kann eine ihre örtlichen Verhältnisse und bisherige Gepflogenheiten berücksichtigende Gemeindeordnung aufstellen (§ 62).

- **Die Gemeindeordnung der Pfarrgemeinde \*\* (VERBAND) vom 29. Jänner 1951.**

Laut Artikel I hat die Pfarrgemeinde \*\* als Pfarrgemeinde zu bestehen aufgehört, doch bleibt sie als Zusammenschluss aller Pfarrgemeinde \*\*, die den Sitz ihres Pfarramts im Sprengel des Bundeslandes \*\* haben .... iSd § 58 der Kirchenverfassung zur Wahrung der gemeinsamen Belange bestehen:

A.) Erfüllung folgender Aufgaben:

- 1.) Versehung des Religionsunterrichtes an den Mittel- und Fachschulen
- 2.) die Verwaltung gemeinsamer Liegenschaften,
- 3.) die Verwaltung gemeinsamer Stiftungen und Fonds,
- 4.) die Anstaltsseelsorge einschließlich der durch den Verbands- Ausschuß vorzunehmenden Wahl der Anstaltsseelsorger,
- 5.) die Einhebung, Verbuchung und Einmahnung der Kirchenbeiträge für die Pfarrgemeinden, die den Verband damit beauftragen,
- 6.) die Gehalts- und Lohnverrechnung für die Dienstnehmer und Ruheständler der zusammengeschlossenen Pfarrgemeinde, soweit diese den Verband damit beauftragen,
- 7.) die Errichtung und Auflassung der für die Verbandskanzlei sowie die sonstigen gemeinsamen Verwaltungsstellen erforderlichen Dienstposten.

B.) Ausübung der Rechte und Pflichten, welche den im Art. I genannten Pfarrgemeinden in den Zusammenschlüssen zukommt, die mit anderen Pfarrgemeinden in \*\* zur Besorgung folgender Aufgaben gebildet werden:

1. Versehung des Religionsunterrichtes an den öffentlichen Volks- und Hauptschulen,
- 2.) Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe.

Dazu der erklärte die Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung, dass sich auf Seite 2 eine Auflistung der Aufgaben, die ab 2003 durch die Strukturreform auf die Bf. übergegangen seien, befindet. Die Besorgung des Kirchenbeitrages sei nicht an die Bf. übergegangen, weil diese Aufsichtsbehörde für diesen Zweck sei. Die Pfarrgemeinden

würden das teilweise mit eigens dafür geschafften Verbänden selbständig durchführen. (**Beilage A**).

- Die Einrichtung der Geschäftsführung bei der Bf. (**Beilage B**).
- Übergang der Gefangenenseelsorge an die Bf. (Schreiben aus dem Jahr 2002, **Beilage C**).
- Religionsunterricht (**Beilage D**).
- Überführung der Krankenhausseelsorge aus der Verantwortung des VERBANDES in die der Bf. (Bericht vom 8.3.2005, **Beilage E**).
- Es wurden mit der Übertragung der Krankenhausseelsorge ca. zehn Arbeitnehmer in die Bf. übernommen. (Schreiben vom 14.4.2005, **Beilage F**). Bestätigung der Übergabe der Krankenhausseelsorge vom 1.7.2005. (**Beilage G**).

### **1.7. Beweisaufnahmen**

**Einsicht genommen wurde in die Verfassung der KIRCHEN in Österreich vom 30.6.2005, die von der Bf. am 6. August 2015 überendet wurde.**

Die Einsicht in die von der Bf. vorgelegte Kirchenverfassung ergab, dass es sich um eine Wiederverlautbarung der Verfassung aus dem Jahr 1992 unter Einarbeitung der zwischenzeitig ergangenen Novellen handelt. **§ 61 Abs. 1 der Kirchenverfassung** in der Fassung zum 4.6.2005 lautet: Hört eine Pfarrgemeinde oder ein Gemeindeverband zu bestehen auf, wird das etwa vorhandene Vermögen von der übergeordneten Stelle zur Verwaltung übernommen. Dies ist in der Kirche \*\* die \*Kirchenorganisation\*. Über die weitere Verwendung des Vermögens ist unter Wahrung etwaiger Bestimmungen der Gemeindeordnung (Artikel 32), von Widmungen für Sondervermögen und unter Bedachtnahme auf den Fall einer Wiedererrichtung der Gemeinde bzw. des Verbandes zu beschließen. Der Beschluss bedarf der Genehmigung des Oberkirchenrates \*\*.

**Einsicht genommen wurde in das Amtsblatt für die KIRCHEN in Österreich, 2006/1, ausgegeben am 27. Jänner 2006:**

Unter Punkt 1. Zl. x\*\*\*\* wurde die Ordnung des – neuen – Pfarrgemeindeverbandes \*\* kundgemacht. Nach § 1 dieser Ordnung bilden die dort genannten Pfarrgemeinden mit Wirkung vom 1. Jänner 2006 zur Erfüllung folgender Aufgaben einen Gemeindeverband:  
1. Besorgung des Kirchenbeitragswesens .... und 2. Erhaltung und Verwaltung der \*\* .... Friedhöfe....

Unter Punkt 8. Zl. x\*\*\*\*\* heißt es: VERBAND – Auflösung und Neuerichtung.

Der Oberkirchenrat \*\* teilt mit, dass der VERBAND,.. .... mit Wirkung vom 31.

Dezember 2005 aufgelöst wurde. Zugleich geben wir bekannt, dass mit Beschluss der VERSAMMLUNG .... vom 4. Juni 2005 die Errichtung des Pfarrgemeindeverbandes \*\* zum 1. Jänner 2006 beschlossen und diesem Rechtspersönlichkeit zuerkannt worden ist...“

Unter Punkt 15. x\*\*\*\*\*, Geschäftsordnung der .... Bf. .... 7.3. Mit 1. Jänner 2006 tritt die .... Bf. .... ohne weiteres in alle Rechte und Pflichten des aufgelösten VERBANDES.... ein, die jene Aufgaben betreffen, die nicht dem Pfarrgemeindeverband \*\* gemäß § 1 seiner Ordnung übertragen sind.

**Ergänzende Internetrecherche** : 8.6.2005: \*Kirchenorganisation\* ordnet ihre Strukturen neu y\*\*\*\* Abfrage vom 11.8.2015): „*Eine tief greifende Reform der Strukturen ...hat die VERSAMMLUNG beschlossen. In einer Sitzung am 4. Juni .... wurde mehreren Anträgen des .... AUSSCHUSSES .... zugestimmt, denen zufolge der VERBAND Ende des Jahres aufgelöst wird. ... Für das Kirchenbeitragswesen und die Verwaltung der .... Friedhöfe bilden die Pfarrgemeinden, die bisher dem VERBAND angehört haben, ab kommendem Jahr einen neuen Verband. .... dass den Beschlüssen eine mehrjährige Vorbereitung sowie ausführliche .... Debatten in Arbeitsgruppen, einer ...versammlung im vergangenen Jahr und bei einem „Konzepttag“ .... dieses Jahres vorangegangen sein....“*

23.11.2005: Strukturreform: \*\* \*Kirchenorganisation\* auf Sparkurs y\*\*\*\*\* Abfrage vom 11.8.2015).

## 2. Festgestellter Sachverhalt

Nach dem Gesetz über äußere Rechtsverhältnisse der KIRCHEN BGBI. 1961/182 idgF BGBI. I 2009/92 ist nicht nur die KIRCHE selbst, sondern es sind auch die Gemeinden aller Stufen Körperschaften öffentlichen Rechts. Nach § 5 der Kirchenverfassung 1992 idF aus dem Jahr 2005 ist die KIRCHE in Österreich grundsätzlich nach dem presbyterianischen Prinzip aufgebaut und gliedert sich in drei Stufen. Das heißt, die maßgeblichen Beschlüsse werden von den Gremien bzw. Versammlungen in der jeweiligen Gemeinde der entsprechenden Stufe gefasst, wobei es lediglich in Verwaltungsangelegenheiten eine Bindung an die Entscheidungen zwischen den Stufen gibt.

Die Rechtspersönlichkeit des aufgelösten VERBANDES beruht ua auf BGBI. 1974/695. Zwischen der Bf. und dem VERBAND bestand eine besondere Situation, die sich historisch ergeben hatte. (Niederschrift, 4; Kirchenverfassung aus dem Jahr 1949 in Kopie [Amtsblatt für die KIRCHEN in Österreich 1949/57, Kirchenverfassung]). Dem VERBAND oblagen aufgrund seiner Gemeindeordnung aus dem Jahr 1951 unter anderem als Aufgaben die Verwaltung zweier testamentarisch übertragener Stiftungen, woraus der Religionsunterricht, Krankenhausseelsorge, Gefangenenseelsorge und die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe in XY finanziert werden sollten, was sich aus den Testamenten ergab. Diese Aufgaben sind „übergemeindlich“, da diese nicht von der Pfarrgemeinde, in der sich diese Einrichtung befindet, durchgeführt werden, sondern vom Dachverband, weswegen diese Strukturreform erforderlich gehalten wurde. Im Zuge der Strukturreform der Bf. beschloss die VERSAMMLUNG am 4. Juni 2005 die Auflösung des VERBANDES. Der VERBAND wurde mit Wirkung vom 31. Dezember 2005 aufgelöst und verlor damit die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts (BGBI. II 2007/16).

Die **Aufgaben** wurden vom VERBAND auf die Bf. zeitlich in dieser Reihenfolge übertragen:

1.11.2002: Beginn der Zuständigkeit der Bf. für die Gefangenenseelsorge (Beilage C zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung).

1.1.2003: Laut Bericht über den Religionsunterricht im Schuljahr 2002/03 (Beilage D zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung) ist im Zuge des „Entflechtungsprozesses“ die Abteilung Pflichtschulen seit 1. Jänner 2003 rechtlich und finanziell nicht mehr mit dem VERBAND verbunden, die Mitarbeiterinnen wurden von Bf. übernommen.

8. 3.2005/14.4.2005: Beschluss \*Kirchenorganisation\* vom 24.1.2005, dass die Krankenhausfürsorge aus dem Verantwortungsbereich des VERBANDES in die der Bf. mit 1.7.2005 übergeht und eingegliedert wird. (Beilagen E., F., G zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung ).

4.6.2005: Beschluss der VERSAMMLUNG, den VERBAND mit Wirkung vom 31.12.2005 aufzulösen und einen neuen Verband mit den Agenda Besorgung des Kirchenbeitragswesens und der Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe zu errichten (Amtsblatt für die KIRCHEN in Österreich 2006/1, Punkt 8. Zl. GD 337; 201/2006 vom 23. Jänner 2006 ua.).

7.11.2005: Einrichtung einer Geschäftsführung bei der Bf. (Beilage B. zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung).

Der Pfarrgemeindeverband \*\* wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 2006 als Werk der KIRCHE errichtet. Er genießt gemäß § 4 Abs. 1 leg.cit. die Stellung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. BGBI. II 16/2007 . Er organisiert die Kirchenbeitrags-Erhebung für die meisten \*\* Pfarrgemeinden und die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe.

**Beschreibung der übertragenen anteiligen Grundstücke** : Zu 1. RV/7100965/2009: Friedhof, Kirche und Verwaltungsgebäude. Zu 2. RV/7100966/2009: Wohngebäude, das der Diözese X nur anteilig gehört und dem Stiftungsvermögen zugehört. Die Wohnungen sind vermietet und diese Einnahmen fließen wiederum in die Stiftung, die jetzt von der Bf. verwaltet wird. Zu 3. RV/7100967/2009: Friedhof, Kirche, Verwaltungsgebäude mit Wohnungen. Zu 4. RV/7100968/2009: Wohngebäude, das dem Stiftungsvermögen zugehört. Die Wohnungen sind vermietet und diese Einnahmen fließen wiederum in die Stiftung, die jetzt von der Bf. verwaltet wird. Zu 5. RV/7100969/2009: Wohngebäude (Volksschule, 2 Wohnungen) – kein Stiftungsvermögen. Zu 6. RV/7100976/2009: Früher Friedhofsgärtnerei, auf Grundstück zu 3. abgewandert. Das Grundstück wird derzeit nicht benutzt. Zu 7. RV/7100977/2009: Wohnung – kein Stiftungsvermögen. Einnahmen aus der Vermietung dienen der Bf.

Diese Aufgaben waren ohne das im VERBAND vorhandene Vermögen nicht durchführbar.

### **3. Rechtliche Situation**

#### **3.1. Grunderwerbsteuergesetz 1987**

**§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987** lautet: *Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen: der Erwerb des*

*Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.*

**§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF vor SchenkMG 2008** lautete: *Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln ist.*

### **3.2. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955**

**§ 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955** lautete: *Als Schenkung iSd Gesetzes gilt jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;*

**§ 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955** lautete: *Steuerfrei bleiben außerdem: Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften.*

### **3.3. Art. 34 BBG 2001**

**Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften gemäß Art. 34 Budgetbegleitgesetz**, BGBI. I 2000/142 idF BGBI. I 2002/84 lautete:

*„§ 1 Abs. 1 Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.“*

*§ 1 Abs. 2 Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts oder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als Vermieterin und der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts als Mieterin unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenen Objekte abgeschlossen werden, sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.*

*§ 2 Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes ist hinsichtlich der Befreiung von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren der Bundesminister für Justiz, im Übrigen der Bundesminister für Finanzen betraut.“*

## **4. Erwägungen**

Da der Vorgang vor dem 1.8.2008 verwirklicht wurde, ist die damalige Rechtslage zu berücksichtigen.

### **4.1. Grunderwerbsteuer**

Die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer besteuert den Grundstückswechsel zwischen Rechtsträgern. Es gibt eine Reihe von Fällen, wo Grundstückseigentum erworben wird, ohne dass diesem Erwerb ein schuldrechtliches Geschäft vorausgegangen wäre (originärer Eigentumserwerb). Gedacht ist an den formalen Erwerb des Eigentums. **Zum Beispiel kann Eigentum kraft Satzung erworben werden.** (*Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1, 10.98 a). Laut *Fellner*, Zusammenlegung und Trennung von Gemeinden und anderen Körperschaften, ÖStZ 2013/85, 137 ist auch die Vereinigung von Gemeinden nach dieser Gesetzesstelle steuerbar.

§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG führt aber nicht an, durch welche Vorgänge das Eigentum am Grundstück erworben wird, ohne dass ein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Durch § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG sollen jene Fälle zur Steuer erfasst werden, in denen ein Grundstück nicht durch Rechtsgeschäft, sondern durch Ausspruch einer Behörde, durch richterlichen Ausspruch auf einen anderen übertragen wird oder kraft Gesetzes übergehen. (*Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Rz 230). Nach § 431 ABGB muss zur Übertragung des Eigentums unbeweglicher Sachen das Erwerbsgeschäft in die öffentlichen Bücher eingetragen werden. Zum Erwerb des Eigentums ist nicht nur ein gültiger Titel (§ 424 ABGB), sondern auch die rechtliche Übergabe (§ 425 ABGB) und die Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch erforderlich. (*Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Rz 232). Als Titel für den Erwerb des Eigentums führt § 424 ABGB an: den Vertrag, die Verfügung auf den Todesfall, den richterlichen Ausspruch und das Gesetz. Der Erwerb kraft Vertrages fällt unter die Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, der Erwerb aufgrund anderer Titel unter die Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. (*Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Rz 233). Unter der Erwerbung des Eigentums ist der Erwerb des Titels zu verstehen. (*Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Rz 234 unter Verweis auf VwGH 7.5.1962, 1896/61; VwGH 14.9.1967, 756/67, 757/67; VwGH 18.1.1968, 1232/67).

Es ist damit zu untersuchen, ob im gegenständlichen Fall ein Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde oder ein Erwerb des Eigentums erfolgte, ohne dass ein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Die Steuerpflicht des Grundstücksüberganges zwischen kirchlichen Organisationen ist dann gegeben, wenn Veräußerer und Erwerber selbständige juristische Personen sind. (vgl. *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 1 Rz 101). Gemäß Art. 15 StGG 1867 über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger ordnet jede gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgesellschaft ihre inneren Angelegenheiten selbständig. Die äußeren Rechtsverhältnisse der KIRCHEN wurden mit BGBI. 1961/182 geregelt, nach § 1 ordnet und verwaltet die KIRCHE ihre inneren Angelegenheiten selbständig. Nach § 3 dieses Gesetzes genießen die Gemeinden aller Stufen der KIRCHE die Stellung von Körperschaften öffentlichen Rechts; welchen Gemeinden und Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zukommt, ist durch das zuständige Ministerium jeweils im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Zu den inneren Angelegenheiten gehören auch die „Verfassung“ und Organisation. (vgl. OGH 26.11.1974, 4 Ob 41/74, welches sich

mit den inneren Angelegenheiten befasste; VwGH 22.1.2003, 98/08/0144; *Blaschitz*, Kirchliches Vermögen im Rechtsverkehr. Besonderheiten beim Mietvertragsabschluss mit kirchlichen juristischen Personen, Zak 2012, 263). Unter „Verfassung“ ist im Wesentlichen das innerreligionsgemeinschaftliche Recht gemeint. (*Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 39 Vermögens- und Unternehmensnachfolge im Bereich gesetzlich anerkannter Religionsgemeinschaften, Rz 12; vgl. auch *Winkler*, Rechtspersönlichkeit und autonomes Satzungsrecht als Wesensmerkmale in der personalen Selbstverwaltung, ÖJZ 1991, 73). Die KIRCHE(N) gab sich durch ihr „gesetzgebendes“ Organ die „Verfassung“ und Organisation mit der „Kirchenverfassung“. (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, *Bundesverfassungrecht*<sup>10</sup>, Rz 1454).

In der Kirchenverfassung (§ 61) ist bestimmt, dass im Fall der Auflösung von Pfarrgemeinden und Gemeindeverbänden das vorhandene Vermögen von der übergeordneten Stelle, hier der Bf., zur Verwaltung übernommen wird. Folgt man der Ansicht des Finanzamtes, sowie *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1, 10.98 a und *Fellner*, Zusammenlegung und Trennung von Gemeinden und anderen Körperschaften, ÖStZ 2013/85, 137, dass der gegenständliche Vorgang unter § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu subsummieren ist, stellt der „satzungsmäßige“ Grundstücksübergang kein Rechtsgeschäft dar, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet.

Die Auflösung des VERBANDES wurde durch die VERSAMMLUNG beschlossen. Der Beschluss stellt dann ebenfalls kein Rechtsgeschäft dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet, sehr wohl aber den „Titel“ aufgrund dessen es nach Art. 61 der Kirchenverfassung zum Eigentumserwerb kam. Der „Eigentumsübergang unmittelbar kraft Gesetzes“ schließt verpflichtende oder erfüllende Rechtsgeschäfte nicht aus. Im gegenständlichen Fall beruht der Eigentumsübergang unmittelbar aufgrund der Kirchenverfassung notwendig auf einem „Rechtsgeschäft“, dem Beschluss der VERSAMMLUNG, den VERBAND aufzulösen, der den Übergang des Eigentums zwingend nach sich zieht. Bei Vorliegen des Rechtstitels, des Beschlusses der VERSAMMLUNG auf Auflösung des VERBANDES, bedarf die Überführung des Eigentums auf die Bf. keines weiteren Übertragungsaktes. (VwGH 23.2.1989, 88/16/0105). Die Bf. erwarb das Eigentum an den Grundstücken durch die Nachfolgebestimmungen in der Kirchenverfassung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Nach der Kirchenverfassung übernimmt bei Auflösung eines Gemeindeverbandes die übergeordnete Stelle, in diesem Fall die Bf., ohne Gegenleistung das Vermögen einschließlich des Sondervermögens des aufgelösten Verbandes. Die Bf. zahlte kein Entgelt an den aufgelösten VERBAND für den Erwerb der Grundstücke. Deswegen ist die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 in der damaligen Fassung wie vom Finanzamt festgestellt, der dreifache Einheitswert.

Andererseits könnte man in Analogie zum Verschmelzungsvertrag (Verschmelzung durch Aufnahme), da die untergehende grundstücksbesitzende juristische Person ihr Vermögen auf eine andere juristische Person überträgt, was vom Verwaltungsgerichtshof als Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG beurteilt wurde (z.B. VwGH 26.2.1958,

3096/55; anders als in Deutschland, vgl. *Borutta*, dGrunderwerbsteuergesetz<sup>17</sup> § 1 Rz 512 Rz 519), hier ebenso einen Erwerbsvorgang verwirklicht sehen, der den Anspruch auf Übereignung begründet. Dann wäre der Beschluss der VERSAMMLUNG das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Für den vorliegenden Fall brächte diese rechtliche Beurteilung keine Änderung, denn laut *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 1 Rz 218 besteht zwischen einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und einem solchen nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG aus steuerrechtlicher Sicht kein Unterschied (unter Verweis auf VwGH 3.6.1993, 90/16/0144, 90/16/0145; VwGH 30.5.1994, 89/16/0061).

#### **4.2. Keine Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuer**

Laut *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 15 Rz 44, Rz 50 sind nach § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955 die Zuwendungen, insbesondere Subventionen von der Steuer befreit, die von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft geleistet werden. Als Körperschaft öffentlichen Rechts gilt auch die KIRCHE.

§ 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG verweist mit dem Begriff „Zuwendungen“ auf § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG, wonach als Schenkung iSdG jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden gilt, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Vorganges iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden (VwGH 14.5.1980, 361/79). Laut *Kipp*, dKommentar zum Erbschaftssteuergesetz, 151 ist die Zuwendung eine auf dem Willen jemandes beruhende Mehrung des Vermögens eines anderen und inkludiert das Element der Unentgeltlichkeit.

Laut *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 Rz 7a liegt eine freigebige Zuwendung vor, wenn

- die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist und
- der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden (VwGH 11.1.1977, 656/76; VwGH 17.3.1986, 84/15/0048; VwGH 14.4.1986, 84/15/0140; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; VwGH 17.12.1988, 96/16/0241; VwGH 27.4.2000, 99/16/0249; VwGH 9.11.2000, 99/16/0250; VwGH 15.3.2001, 98/16/0205-0207; VwGH 19.12.2002, 99/16/0431).

Der VERBAND genoss gemäß § 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über äußere Rechtsverhältnisse der KIRCHEN BGBI. 1961/182 iVm BGBI. 1974/695 bis zum 31.12.2005 die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Im gegenständlichen Fall wurde der VERBAND aufgrund einer innerkirchlichen Strukturreform aufgelöst, wodurch die gegenständlichen Grundstücke aufgrund Art. 61 der Kirchenverfassung auf die Bf. übergingen.

Die Bf. ist ebenfalls eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Da nach der Darstellung der Bf. die VERSAMMLUNG am 4.6.2005 mit Wirkung zum 31.12.2005 die Auflösung des VERBANDES aufgrund einer Strukturreform beschlossen hatte, kann von einer Zuwendung der Grundstücke an die Bf. keine Rede sein. Der Übergang der Grundstücke vom aufgelösten VERBAND an die Bf. erfolgte nicht so, dass der aufgelöste VERBAND die Absicht und den Willen hatte, die Grundstücke der Bf. unentgeltlich zuzuwenden, um sie zu bereichern. Die Bf. erhielt die Grundstücke, weil in Art. 61 der Kirchenverfassung die Rechtsnachfolge in die Grundstücke infolge Auflösung des VERBAND das so vorsah. Der Wille der VERSAMMLUNG war auf Änderung der Struktur gerichtet, weder die Bf. noch der aufgelöste VERBAND hatte einen Willen oder einigten sich über eine Bereicherung indem die Bf. die Grundstücke erhält. Der Übergang der Grundstücke an die Bf. erfolgte, das geht aus der dem Finanzamt vorgelegten „Amtsbestätigung“ hervor, sozusagen „automatisch“ aufgrund einer Vorschrift der Kirchenverfassung und nicht durch eine Art freiwillig abgeschlossenem Rechtsgeschäft zwischen dem aufgelösten VERBAND und der Bf. Es geht aus den Unterlagen nicht hervor, dass der aufgelöste VERBAND den Willen hatte, die Bf. mit den Grundstücken unentgeltlich zu bereichern, in dem Sinn, dass die Bf. „Mehr“ hat als Vorher und der aufgelöste VERBAND das so beabsichtigt hatte. Das ergibt sich auch aus der weiteren Argumentation der Bf., dass auch „Aufgaben“ übertragen wurden.

Da dem aufgelösten VERBAND der Wille fehlte, der Bf. die Grundstücke unentgeltlich zu übertragen, kann § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG in Verbindung mit der sachlichen Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG hier nicht zum Tragen kommen. Auch die in § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG genannte Zuwendung „als Subvention“ liegt hier nicht vor, da die auf die Bf. übergegangenen Grundstücke vom aufgelösten VERBAND aufgrund einer Strukturreform in Verbindung mit den entsprechenden Rechtsnachfolgevorschriften der Kirchenverfassung übergingen und nicht, weil der aufgelöste VERBAND die Bf. mit diesen Grundstücken „subventionieren“ wollte.

Es ist von keiner unentgeltlichen Zuwendung von Grundstücken an die Bf. auszugehen. Da das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 nicht zur Anwendung kommt, aber Grundstücke tatsächlich übertragen wurden, ist das Grunderwerbsteuergesetz maßgeblich.

#### **4.3. Befreiung gemäß Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 idF BGBI. I 2002/84**

Durch BGBI. I 2002/84 wurde die Befreiungsbestimmung Art. 34 § 1 und § 2 BBG 2001 auf **Körperschaften öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind**, ausgedehnt.

Die Befreiungsbestimmung des Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes, BGBI. I 142/2000 idF BGBI. I 84/2002 enthält keine Einschränkung auf bestimmte Aufgaben; hoheitliche

und nicht hoheitliche Aufgaben sind gleichermaßen erfasst. (vgl. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093; VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Nicht umfasst sind Rechtsgeschäfte zwischen der juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, und einem Dritten (vgl. VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095).

Laut VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006 hat die Behörde Abgabepflichtige, die das Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen für sich in Anspruch nehmen, zur Bekanntgabe aufzufordern, welche Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinn des Art. 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 ihrer Ansicht nach konkret vorlagen, die einen bestimmten Rechtsvorgang unmittelbar veranlasst haben sollen. Im gegenständlichen Fall wurde anlässlich der Ladung zur mündlichen Verhandlung der Bf. ein Vorbereitungsvorhalt mit der Möglichkeit zur Stellungnahme am 3. Juli 2015 überreicht und dieses Thema war Gegenstand der am 10. August 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Der **Erwerb des Eigentums gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987** stellt einen Rechtsvorgang dar, durch den ein Grundstück erworben werden kann und der grundsätzlich **der Befreiungsbestimmung des Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 zugänglich** ist. Im gegenständlichen Fall wurden insgesamt durch sieben Amtsbestätigungen die Grundstücksanteile an die Bf. übertragen. Jeder Erwerb des Eigentums stellt einen eigenen Erwerbsvorgang dar, hinsichtlich dessen zu prüfen ist, ob die Befreiung gewährt werden kann oder nicht.

Im vorliegenden Fall ist die Eigenschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts bei dem auflösten VERBAND aufgrund des BGBI. 1974/695 gegeben. Die Bf. als Übernehmende ist ebenfalls eine Körperschaft öffentlichen Rechts und steht unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts, nämlich der KIRCHE (§ 1 Abs. 1 I des Gesetzes über äußere Rechtsverhältnisse der KIRCHEN BGBI. 1961/182 idgF BGBI. I 2009/92). Die **subjektiven Tatbestandsmerkmale** sind erfüllt, das wurde vom Finanzamt in der mündlichen Verhandlung nicht mehr bestritten.

Die **objektiven Tatbestandsmerkmale „Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben“** sind als Alternativen zu verstehen. Erfasst von Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 sind daher sowohl Ausgliederungen, die begriffsnotwendig bereits die Übertragung von Aufgaben voraussetzen, als auch bloße Übertragungen von Aufgaben, bei denen es sich nicht um eine Ausgliederung handelt. Das Tatbestandsmerkmal der "Übertragung von Aufgaben" iSv Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 ist weit auszulegen ist. (UFS 21.6.2006, RV/0192-S/06; UFS 04.06.2008, RV/0232-K/08; UFS 14.03.2011, RV/0356-W/07). Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind auch jene Fälle von der Begünstigung umfasst, in denen nicht eine Aufgabe in ihrer Gesamtheit, sondern nur teilweise übertragen wird. ( *Ehrke-Rabe* , „Übertragung von Aufgaben“ iSv Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001, RFG 2005/22). Eine Ausgliederung liegt nicht vor, wenn bloß Vermögen einer Körperschaft öffentlichen Rechts (z.B. Liegenschaften) oder die Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe auf Private übertragen wird. (*Ehrke/Pilz*, "Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen, steuerliche Begünstigungen durch Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001" RFG 2003/17). Vielmehr

bedarf es einer Übertragung von Vermögen, die unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde. (VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006; *Ehrke-Rabel*, „Übertragung von Aufgaben“ iSv Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001, RFG 2005/22). Im Erkenntnis VwGH 28.03.2014, 2013/16/0226 zu den Gerichtsgebühren, ging es in einem vergleichbaren Fall darum, dass nicht bloß Liegenschaften, sondern Aufgaben ausgegliedert und übertragen worden seien. Diese Aufgaben können auch „*die Erzielung von Erträgnissen aus den Liegenschaften zur Förderung von pastoralen und sozialen Zwecken, die Förderung von Projekten jeder Art*“ sein. Der Bf. wurde im Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vom 3. Juli 2015 das Zitat aus diesem Erkenntnis übermittelt.

Weiters fordert die Befreiungsbestimmung, dass der Rechtsvorgang durch die Übertragung von Aufgaben **unmittelbar veranlasst** ist. Der VwGH 14. Oktober 1971, VwGH 16.12.1971, 1111/71, VwSlg 4289 F/1971 zitiert in seinem Erkenntnis die Definition des Begriffes "unmittelbar": „*Ohne gebrauchte Mittel oder andere wirkende Ursachen als sich selbst, ingleichen ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges*“. Auf den gegenständlichen Fall angewendet können als "unmittelbar veranlaßt" nur solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die die Übertragung von Aufgaben das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet, nicht aber solche Rechtsvorgänge, für die die Übertragung von Aufgaben nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (vgl. VwGH 9.1.1950, 1717/48, VwSlg 174 F/1950 und VwGH 28.5.1952, 893/50, VwSlg 588 F/1952). Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Übertragung von Aufgaben muss daher ein direkter Zusammenhang bestehen. "Unmittelbar veranlasst" ist in dem Sinn zu verstehen, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Grundstücksübertragungen in Betracht kommt, die im Zuge einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Wesentlich ist, dass zwischen dem verkehrsteuerbaren Vorgang und der Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt. Ein unmittelbarer Zusammenhang muss immer dann noch gegeben sein, wenn die verkehrsteuerbaren Vorgänge gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgaben **in einem einheitlichen Willensakt** festgelegt worden sind. Ob die Umsetzung dieses Beschlusses schließlich zeitlich in einem einheitlichen Akt oder in mehreren, über einen längeren Zeitraum erstreckten Teilakten erfolgt, muss für die Anwendung des Art 34 § 1 Abs. 1 erster Satz BudgetbegleitG 2001 unbeachtlich sein. (*Ehrke/Pilz*, "Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen, steuerliche Begünstigungen durch Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001" RFG 2003/17). Wie in UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09 (UFS 14.3.2011, RV/0356-W/07) dargelegt, müssen Aufgabenübertragung und Verwirklichung des verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges zwar nicht gleichzeitig stattfinden, sie müssen aber auf einem einheitlichen Willensakt der eine bestimmte Aufgabe übertragenden Körperschaft beruhen. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen.

Der Beschluss der VERSAMMLUNG vom 4.Juni 2005 stellt den „Titel“ dar, aufgrund dessen es nach Art. 61 der Kirchenverfassung zum Eigentumserwerb kam. Dieser Beschluss ist daher das „Drehmoment“ für die Frage der „Unmittelbarkeit“ iSd Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001. Fest steht, dass als Folge dieses Beschlusses die Grundstücke auf die Bf. übergingen. Zu untersuchen ist nun, ob dieser Beschluss die Übertragung von Aufgaben zum Gegenstand hatte, deren unmittelbare Folge die Auflösung des VERBANDES und der Eigentumsübergang an den Grundstücken an die Bf. war.

**Wohngebäude zu 2., 4., 5., 6. und 7.:** Zu 2. RV/7100966/2009 und Zu 4.

RV/7100968/2009: Wohngebäude, die dem Stiftungsvermögen zugehören. Die Wohnungen sind vermietet und diese Einnahmen fließen wiederum in die Stiftung, die jetzt von der Bf. verwaltet wird. Zu 5. RV/7100969/2009: Wohngebäude (Volksschule, 2 Wohnungen) – kein Stiftungsvermögen. Zu 6. RV/7100976/2009: Früher Friedhofsgärtnerei, auf Grundstück zu 3. abgewandert. Das Grundstück wird derzeit nicht benutzt.

Die Aufgaben des VERBANDES gingen ab 2003 auf die Bf. über, es war ein laufender Prozess. Die Gefangenenseelsorge wurde 2002 auf die Bf. übertragen, 2003 der Religionsunterricht. (Niederschrift über die mündliche Verhandlung, 5 und 6). Die Übertragung der Krankenhausseelsorge fand 2005 statt, doch erfolgte dies aufgrund eines Beschlusses des AUSSCHUSSES und nicht der VERSAMMLUNG. Jedenfalls war der Übergang der Grundstücke nicht durch die Übertragung der Krankenhausseelsorge unmittelbar veranlasst, da nicht in einem einheitlichen Willensakt enthalten.

Die Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung zwar vor, dass die Vermögensübertragung schon deswegen unmittelbar durch die Aufgabenübertragung bedingt war, weil die Aufgaben nur mit den Erlösen aus dem Stiftungsvermögen wahrgenommen werden konnten. Andererseits meinte sie, dass die Strukturreform aus organisatorischen Gründen nur über einen gewissen Zeitraum durchgeführt werden konnte. Aus dem Gesamtbild ergibt sich zweifelsohne, dass im Rahmen der Strukturreform der Bf. Aufgaben übertragen wurden, in deren Folge die Rechtsvorgänge bezüglich der Grundstücke stattfanden, es ist auch einleuchtend, dass Vermögen übertragen wurde, mit dem die übertragenen seelsorgerischen Aufgaben finanziert werden. Doch ist für Zwecke der Gebühren und Verkehrsteuern gefordert, dass die Übertragung der Aufgaben und der Grundstücksübergang untrennbar kausal miteinander verknüpft sind, was sich infolge der Zeitpunktbezogenheit der Gebühren und Verkehrsteuern nur durch einen einheitlichen Willensakt manifestieren kann. Der Beschluss der VERSAMMLUNG vom 4. Juni 2005 umfasste nur die Auflösung des VERBANDES, wodurch das Vermögen und Grundstücke automatisch auf die Bf. übergingen, die Aufgaben waren ja schon übertragen worden. Der bloß mittelbare innere Zusammenhang von Übertragung von Aufgaben und Abschluss von Verträgen reicht auf Grund des Wortlautes der Befreiungsbestimmung nicht aus, um die Verträge gemäß Art 34 BBG 2001 von den Gebühren und Verkehrsteuern zu befreien (vgl. z.B. VwGH 14.10.1971, 2259/70, VwSlg 4289 F/1971; VwGH 25.6.1992, 91/16/0070UFS 16.9.2005, RV/1809-W/03 ; UFS 3.4.2006, RV/0419-W/06 ). Nach der

Übertragung der Aufgaben vom VERBAND auf die Bf. blieb eigentlich nur die Übertragung des Vermögens bzw. die Verwaltung des Vermögens vom VERBAND auf die Bf. übrig. Die bloße Übertragung von Vermögen, hier von Stiftungsvermögen und Grundstücken, auf eine eigene Geschäftsführungsstelle der Bf., die dieses Vermögen verwaltet, ist nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen.

Daher waren diese Berufungen/Beschwerden abzuweisen, bzw. Punkt 5.

RV/7100969/2009 im Sinne der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung abzuändern

Zu 7. RV/7100977/2009: Wohnung – kein Stiftungsvermögen. Einnahmen aus der Vermietung dienen der Bf.

Das zu den Punkten 2., 4., 5. und 6. zur Befreiung gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 Gesagte gilt auch hier. Weiters beantragte die Bf. im Nachhang zur erhobenen Berufung/Beschwerde die Berichtigung. Die VERSAMMLUNG hatte am 4. Juni 2005 beschlossen, den VERBAND aufzulösen. Als Folge dieses Beschlusses gingen aufgrund des § 61 der damaligen Kirchenverfassung die dem aufgelösten VERBAND gehörigen Grundstücke automatisch auf die Bf. über. Die Oberste Aufsichtsbehörde erteilte am 9. September 2008 jedoch die Einverleibungsbewilligung für die Bf. nicht nur für die dem VERBAND ehemals zugehörigen Grundstücke y7 68/6449 – Anteile, sondern irrtümlich auch für die Grundstücksanteile, die der Pfarrgemeinde \*\* gehören und für diese grundbücherlich einverleibt waren, nämlich 72/6449 – Anteile. Diese waren vom Beschluss der VERSAMMLUNG am 4. Juni 2005 nicht umfasst gewesen. Dieser Irrtum passierte, weil der VERBAND und die Eigentümerin der Anteile an derselben Adresse ihre Wohnungen hatten.

Aus diesem Grund wird der Berufung/Beschwerde teilweise stattgegeben und die Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage von 13.776,30 Euro x 3,5% in Höhe von 482,17 Euro festgesetzt.

**Friedhöfe:** Zu 1. RV/7100965/2009: Friedhof, Kirche und Verwaltungsgebäude und Zu 3. RV/7100967/2009: Friedhof, Kirche, Verwaltungsgebäude mit Wohnungen.

Grundsätzlich ist es nicht befreiungsschädlich, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts eine neue Aktivität zunächst selbst wahrnimmt und anschließend an eine GmbH überträgt, oder ob diese GmbH unmittelbar die neue Tätigkeit aufnimmt. (Ehrke/Pilz, "Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen, steuerliche Begünstigungen durch Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001" RFG 2003/17).

Nach Aussage der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung hat der Verband die Verwaltung der Friedhöfe (anteilig) in XY erst mit 1.1.2006 verloren. Das bedeutet, dass hinsichtlich dieser Rechtsvorgänge, mit welchen das Eigentum an den „Friedhofsgrundstücken“ (anteilig) überging, die Aufgabenübertragung der Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe im Beschluss vom 4.6.2005, den VERBAND aufzulösen zwar umfasst war, allerdings sollten diese Aufgaben nicht mit der Auflösung des Verbandes mit 31.12.2005 auf die Bf., sondern auf einen mit Wirkung vom 1.1.2006 dafür gegründeten neuen Verband übergehen. Denn in diesem Beschluss vom 4.6.2005 war für das

Kirchenbeitragswesen, das nach der Aussage der Bf. nicht auf die die Bf. übertragen wurde, und für die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe ab 1.1.2006 die Gründung eines neuen Verbandes vorgesehen. Die Bf. trat nur in die Rechte und Pflichten des aufgelösten VERBANDES ein, die nicht jene Aufgaben betreffen, die dem neuen Verband übertragen wurden. Dem neuen Verband war aber nach § 1 die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe übertragen. Nach dieser Formulierung hatte die Bf. nicht einmal für eine logische Sekunde tatsächlich die Aufgaben der Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe übertragen bekommen. Denn der einheitliche Willensakt des Beschlusses vom 4. Juni 2005 enthielt die Aufgabenübertragung an eine andere „Rechtsperson“ und nicht an die Bf., die die Grundstücke „erwarb“. (Amtsblatt für die KIRCHEN in Österreich 2006/1 Punkt 1., 8. und 15) . Das Gesetz verlangt zwar nicht, dass eine Aufgabenausgliederung "doch von gewisser Dauer sein sollte". Es wäre auch nicht steuerschädlich, wenn sich die Körperschaft öffentlichen Rechtes von vorneherein durch entsprechende vertragliche Regelung die Möglichkeit offen lassen würde, Aufgaben wieder an sich zu ziehen und für diesen Fall, eine Rückgängigmachung des Rechtsvorganges vorsehen würde (vgl. UFS 14.03.2011, RV/0356-W/07 ). Die Bf. war aber im gegenständlichen Fall zu keinem Zeitpunkt „Durchleitestation“ für die Übertragung der Aufgaben der Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe. Nach VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095 sind Rechtsgeschäfte zwischen der juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben übertragen werden und einem Dritten nicht umfasst.

Damit fehlt nicht nur das in Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 geforderte Tatbestandselement, dass die Erwerbsvorgänge hinsichtlich dieser Grundstücke durch die Aufgabenübertragung unmittelbar veranlasst waren, sondern die Aufgaben gingen auf einen „Dritten“ über, während die Bf. die Grundstücke (anteilig) erhielt.

Da der Grundstückserwerb nicht nach Art. 34 BBG 2001 grunderwerbsteuerbefreit ist, wenn die Aufgabenübertragung nicht direkt, sondern an einen „Dritten“ erfolgt, waren die Berufungen/Beschwerden z u 1. RV/7100965/2009: Friedhof, Kirche und Verwaltungsgebäude und Zu 3. RV/7100967/2009: Friedhof, Kirche, Verwaltungsgebäude mit Wohnungen abzuweisen. (z.B. VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095; UFS 14.12.2012, RV/3707-W/08; UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09 – Beschluss VwGH 20.11.2014, 2013/16/0032 Ablehnung der Behandlung der Beschwerde).

## **5. Zusammenfassung**

Die KIRCHE in Österreich besteht nach ihrer Kirchenverfassung im Wesentlichen aus drei Stufen, nach § 1 und § 3 des Gesetzes über äußere Rechtsverhältnisse der KIRCHEN BGBI. 1961/182 idgF BGBI. I 2009/92 ist nicht nur die Kirche selbst, sondern sind auch die Gemeinden auf allen Stufen Körperschaften öffentlichen Rechts. Bei Gründung neuer Gemeinden wird deren Eigenschaft als Körperschaft öffentlichen Rechts vom zuständigen Bundesminister in Form einer Verordnung kundgemacht. Zwischen den drei Stufen besteht lediglich verwaltungsmäßig eine Bindung, ansonsten entscheiden die Gemeinden jeder Stufe über ihre Gremien (Ausschüsse, Versammlungen usw.).

Im Raum XY hatte sich historisch neben dem örtlichen Dachverband, der Bf., ein VERBAND entwickelt, der teilweise die Aufgaben eines Dachverbandes, nämlich die Anstaltsseelsorge (Gefangene, Krankenhäuser), Religionsunterricht, die Verwaltung gemeinsamer Liegenschaften, Stiftungen und Fonds, sowie die Erhaltung und Verwaltung der örtlichen anteiligen Friedhöfe hatte. Um „Doppelgleisigkeiten“ zu beseitigen, wurde auf der Stufe der Bf. eine Strukturreform durchgeführt. Die Übertragung der Gefangenseelsorge vom VERBAND auf die Bf. erfolgte im Jahr 2002, die Übertragung des Religionsunterrichtes im Jahr 2003. Am 24. Jänner 2005 fasste ein Gremium der Bf. den Beschluss, die Krankenhausseelsorge zum 1. Juli 2005 vom VERBAND auf die Bf. zu übertragen. Am 4. Juni 2005 fasste das größere Gremium (die VERSAMMLUNG) der Bf., den Beschluss, den VERBAND mit 31.12.2005 aufzulösen und mit 1. Jänner 2006 einen neuen Verband der örtlichen Pfarrgemeinden zu gründen, der die Aufgaben Besorgung der Kirchenbeiträge und Erhaltung und Verwaltung der örtlichen, anteiligen Friedhöfe hat. Als Folge des Beschlusses vom 4. Juni 2005 ging aufgrund des § 61 der Kirchenverfassung das Vermögen („testamentarisch übertragenes Stiftungsvermögen“ und Grundstücke) des aufgelösten VERBANDES „automatisch“ auf die Bf. über.

Erfolgt über Beschluss des satzungsmäßigen Organs (VERSAMMLUNG) einer Körperschaft öffentlichen Rechts (Bf.) die Auflösung eines grundstücksbesitzenden VERBANDES (Körperschaft öffentlichen Rechts) und gehen die Grundstücke des aufgelösten VERBANDES automatisch aufgrund der Satzung (§ 61 Abs. 1 der Kirchenverfassung aus dem Jahr 2005) auf die übernehmende Körperschaft öffentlichen Rechts über, liegt mangels freigebiger Zuwendung kein Vorgang vor, der der Schenkungssteuer unterliegt, sondern der Grunderwerbsteuer. Nach überwiegender Literaturmeinung ( *Takacs* , Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1, 10.98 a; *Fellner*, Zusammenlegung und Trennung von Gemeinden und anderen Körperschaften, ÖStZ 2013/85, 137) wird dadurch der Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, verwirklicht. Titel iSd § 424 ABGB ist der Beschluss der VERSAMMLUNG vom 4. Juni 2005, den VERBAND aufzulösen, der Übergang der Grundstücke erfolgt aufgrund der Satzung automatisch, ohne dass ein übereignungsanspruchbegründendes Rechtsgeschäft notwendig ist. Der „automatische“ Übergang der Grundstücke vom aufgelösten VERBAND auf die Bf. löst als Eigentumsübertragung ohne vorausgegangenes Rechtsgeschäft nach der Rechtslage vor dem 1. August 2008 die Grunderwerbsteuer von der Bemessungsgrundlage des anteiligen dreifachen Einheitswertes aus. (§ 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 GrEStG idF vor 1.8.2008). Die Bf. beantragt nach wie vor die Befreiung nach dem damals noch aufrechten § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955, die aber nicht gewährt werden kann, da im Beschluss der Bf. vom 4. Juni 2005, den VERBAND aufzulösen, als „Titel“ des automatischen Eigentumsüberganges aufgrund der Kirchenverfassung keine freigebige Zuwendung des VERBANDES an die Bf. erblickt werden kann.

Alternativ wurde von der Bf. die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 beantragt. Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 befreit Rechtsvorgänge von der Grunderwerbsteuer, die durch Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen, die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlasst sind.

Diese Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind der beantragten Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 grundsätzlich zugänglich.

In subjektiver Hinsicht war die Befreiung sowohl von der Bf., als auch vom VERBAND erfüllt. Sowohl der die Grundstücke übertragende VERBAND als auch die Bf. sind Körperschaften öffentlichen Rechts und der VERBAND steht unter dem beherrschenden Einfluss der KIRCHE. Der Beschluss der VERSAMMLUNG vom 4. Juni 2005, ist nicht nur der „Titel“ für den Eigentumsübergang der Grundstücke an die Bf., sondern auch Drehscheibe für die Anwendung der Befreiungsbestimmung in objektiver Hinsicht. Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 fordert, dass der Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG durch die Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst ist, die Übertragung der Aufgaben ist die *condition sine qua non* für den Grundstückserwerb ohne Dazwischenschaltung von Irgendetwas. Werden daher anstaltsseelsorgerische und den Religionsunterricht betreffende Aufgaben vom VERBAND auf die Bf. zeitlich vor der Beschlussfassung durch die VERSAMMLUNG, als deren Folge die Grundstücke des VERBANDES auf die Bf. übergehen, übertragen, war der Rechtsvorgang des Grundstückserwerbes durch die Übertragung der Aufgaben nicht unmittelbar veranlasst. Mit Beschluss der VERSAMMLUNG vom 4. Juni 2005 wurde nur mehr die Auflösung des VERBANDES beschlossen, da die anstaltsseelsorgerischen und den Religionsunterricht betreffende Aufgaben eine größere Zeitspanne vor der den Titel der Grundstücksübertragung bildenden Beschlussfassung vom VERBAND auf die Bf. übergegangen waren, weswegen mangels einheitlichem Willensakt der Grundstückserwerb (Zu 2., 4., 5., 6., und 7.) durch die Übertragung der Aufgaben nicht unmittelbar veranlasst, sondern - steuerlich nicht begünstigter – Beweggrund war.

In Bezug auf die anteiligen „Friedhofsgrundstücke“ (Zu 1. und 3.) wurde im Rahmen dieses Beschlusses der VERSAMMLUNG vom 4. Juni 2005 die Gründung eines neuen Verbandes beschlossen, auf den die Erhaltung und Verwaltung der Friedhöfe übergehen sollte. Damit fehlt es hinsichtlich dieser Rechtsvorgänge an der Übertragung der Aufgaben an die Bf., die zwar die Grundstücke erwarb, aber nicht einmal eine „logische Sekunde“ die Aufgaben der Erhaltung und Verwaltung innehatte.

Die Gewährung der Befreiung scheitert in Bezug auf die „Friedhofsgrundstücke“ an der Übertragung von Aufgaben, in Bezug auf die anderen Grundstücksübertragungen daran, dass diese durch die Übertragung von Aufgaben nicht unmittelbar veranlasst waren. Wenn auch im Rahmen der Strukturreform geplant war, die seelsorgerischen, die mit dem Religionsunterricht und der Verwaltung der Friedhöfe betreffenden Aufgaben, zusammen mit den Grundstücken und dem Vermögen, aus welchen diese Aufgaben finanziert

werden, vom VERBAND auf die Bf. zu übertragen, war dies lediglich das Motiv, aber keine unmittelbare Veranlassung.

## **6. Schlussfolgerungen**

Erfolgt mit Beschluss die Auflösung eines grundstücksbesitzenden VERBANDES und gehen dessen Grundstücke automatisch aufgrund der Kirchenverfassung auf die übernehmende Kirchenorganisation (die Bf.) über, unterliegt der Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer und nicht der Schenkungssteuer. Damit scheidet die Untersuchung, ob der Vorgang aufgrund des § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955 als Zuwendung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften befreit wäre, aus.

Werden im Rahmen einer mehrjährigen Strukturreform einer Kirchenorganisation seelsorgerische, den Religionsunterricht und die Erhaltung und Verwaltung von konfessionellen Friedhöfen betreffende Aufgaben, die mit den „automatischen“ Grundstücksübertragungen teilweise finanziell zusammenhängen, zeitlich sukzessive, über mehrere Jahre an diese selbst bzw. an einen dritten neuen Verband übertragen und der den Grundstücksübertragungsautomatismus auslösende Beschluss erst später gefasst, liegt keine Grundstücksübertragung, die durch die Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst ist, vor. Die Übertragung der Aufgaben bildete zweifelsohne den Beweggrund, doch gibt es keinen einheitlichen Willensakt, der die Übertragung der Aufgaben und den Übergang des Vermögens, der Grundstücke, umfasst.

Die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß Art. 34 BBG 2001 konnte daher nicht gewährt werden.

Aus all diesen Gründen waren die Berufungen/Beschwerden in den sieben Beschwerdesachen abzuweisen. Zu Punkt 5. erfolgte eine Anpassung an die Berufungs/Beschwerdevorentscheidung, zu Punkt 7. wegen einer irrtümlichen Einverleibungsbewilligung eine Teilstattgabe.

## **7. Zulässigkeit der 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.

Zur Lösung der Frage wann eine freigebige Zuwendung vorliegt, liegt eine ständige Rechtsprechung vor (VwGH 11.1.1977, 656/76; VwGH 17.3.1986, 84/15/0048; VwGH 14.4.1986, 84/15/0140; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; VwGH 17.12.1988, 96/16/0241; VwGH 27.4.2000, 99/16/0249; VwGH 9.11.2000, 99/16/0250; VwGH 15.3.2001, 98/16/0205-0207; VwGH 19.12.2002, 99/16/0431). Zur Lösung der Frage, wann die Befreiung gemäß Art. 34 BBG 2001 zum Tragen kommt, gibt es ebenfalls eine ständige Rechtsprechung (z.B. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093;

VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095; VwGH 17.10. 2012, 2012/16/0006; VwGH 28.03.2014, 2013/16/0226; UFS 21.6.2006, RV/0192-S/06; UFS 04.06.2008, RV/0232-K/08; UFS 14.03.2011, RV/0356-W/07; UFS 14.12.2012, RV/3707-W/08; UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09 – Beschluss VwGH 20.11.2014, 2013/16/0032 Ablehnung der Behandlung der Beschwerde

Nachdem sohin keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" zugrunde liegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 24. August 2015