

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Frau Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder Herrn R., Herrn LR1 und Herrn LR2 in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch Stb, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

1) vom 5. Juni 2012, Erf.Nr. E1 (RV/7102118/2012),

2) vom 5. Juni 2012, Erf.Nr. E2 (RV/7102119/2012),

3) vom 8. Juni 2012, Erf.Nr. E3 (RV/7102120/2012),

4) vom 21. März 2012, Erf.Nr. E4 (RV/7102121/2012) und

5) vom 28. März 2012, Erf.Nr. E5 (RV/7102229/2012)

betreffend Gesellschaftsteuer in der Sitzung am 3. September 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel liegt das Protokoll über die öffentliche Sitzung des Gemeinderates der Marktgemeinde B. vom 11. März 2009 vor. Die Punkte 7., 8. und 9. dieses Protokolls lauten (ohne Hervorhebungen):

*„7. Bf – Sacheinlagevertrag.*

*Die Übertragung der Aufgabe der Sanierung/Erweiterung der Volksschule und des Hallenbades gem. Art 34 Budgetbegleitgesetz an die Bf ist zu beschließen.*

*Diese Aufgabenübertragung beinhaltet auch die Übertragung der entsprechenden gemeindeeigenen Liegenschaften.*

*Antrag des GV: Der GR möge den Sacheinlagevertrag entsprechend dem beiliegenden Entwurf bzw. Abänderungen oder Ergänzungen, die dem wirtschaftlichen und steuerlichen Sinn dieser Beschlussfassung Rechnung tragen, über die Einlage der im Gutachten*

*D.I. M. Z. angeführten Liegenschaften, Y. alle Grundst.Nr. x inneliegend in der EZ y, beschließen.*

*Beschluss: Der Antrag wird angenommen.*

.....

#### **8. Teilungsplan Bf**

*Lt. Teilungsplan GZ 15536 vom Vermessungsbüro D. sind vom Grundstück x, KG B. 89 m² ins öffentliche Gut abzutreten.*

*Antrag des GV: Der GR möge die Übernahme ins öffentliche Gut beschließen.*

*Beschluss: Der Antrag wird angenommen.*

.....

#### **9. Grundsatzbeschluss Finanzierung Projekt Volksschule und Hallenbad**

*Die Finanzierung der Bf, bzw. des von ihr vorzunehmenden Sanierungs- und Umbauvorhabens soll durch Leistungen einer Bareinlage aus freien Gemeindemitteln und Aufnahme eines Bankkredites durch die Gemeinde sowie Weiterleitung dieser Mittel an die Gesellschaft, teilweise in Form einer unverzinslichen Gesellschaftseinlage und teilweise in Form eines verzinslichen Gesellschafterdarlehens erfolgen.*

*Der vorläufige Investitionsbedarf bzw. Finanzierungsplan beträgt für*

|                    |                       |               |                       |
|--------------------|-----------------------|---------------|-----------------------|
| <i>Hort</i>        | <i>€ 1.000.000,--</i> |               |                       |
| <i>Volksschule</i> | <i>€ 2.000.000,--</i> |               |                       |
| <i>Hallenbad</i>   | <i>€ 2.000.000,--</i> | <i>Gesamt</i> | <i>€ 5.000.000,--</i> |

*Finanzierung:*

|                                           |                       |                       |
|-------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| <i>Eigenmittel Gemeinde</i>               | <i>€ 1.000.000,--</i> |                       |
| <i>Zuschüsse Land NÖ</i>                  | <i>€ 800.000,--</i>   |                       |
| <i>Darlehensaufn. d. Gem.</i>             | <i>€ 3.200.000,--</i> |                       |
| <i>Weiterl. als Einlage unverzinslich</i> | <i>€ 2.200.000,--</i> |                       |
| <i>Weiterl. als Darlehen verzinslich</i>  | <i>€ 1.000.000,--</i> |                       |
|                                           | <i>Gesamt:</i>        | <i>€ 5.000.000,--</i> |

*Die vorerst kalkulierte Miete beträgt pro Jahr € 88.000,--*

*Antrag des GV: Der GR möge den Finanzierungsplan beschließen.*

*Beschluss: Der Antrag wird angenommen.*

.....“

*Im Protokoll über die Sitzung des Gemeinderates der Marktgemeinde B. vom 15. Dezember 2010 lautet der Punkt 25 (ohne Hervorhebungen):*

*„Grundsatzbeschluss Darlehensvertrag Bf.*

Die ursprünglich mit € 5.000.000,-- (exkl USt) geplanten Investitionskosten für die Sanierungs- und Umbaumaßnahmen Hort/Volksschule/Hallenbad belaufen sich aus derzeitiger Sicht auf insgesamt € 7,1 (exkl USt).

Der Finanzierungsplan lt Grundsatzbeschluss vom 11. März 2009

(Gesellschafterzuschüsse € 3,2 Mio, Gesellschafterdarlehen 1 Mio, Zuschüsse vom Land NÖ € 800.000) ist entsprechend an die höheren Investitionskosten anzupassen. Die vom Land NÖ gewährte Sockelbeihilfe für dieses Bauvorhaben beträgt € 1.299.800 und ist der Marktgemeinde B. bereits zugeflossen. Davon wurden € 300.000 bereits an die Bf. weitergeleitet; die Überweisung des Restbetrages soll noch im Jahr 2010 erfolgen. Gesellschafterzuschüsse wurden bereits in Höhe von € 3.125.000 in die Gesellschaft eingebracht.

Der Finanzierungsbedarf der Gesellschaft für das ausgegliederte Bauvorhaben beträgt also im Jahr 2011 noch rund € 2.700.000, wovon rund € 1.400.000 in Form von Gesellschafterzuschüssen eingebracht und rund € 1.300.000 in Form eines Gesellschafterdarlehens gewährt werden sollen. Die Konditionen für das Gesellschafterdarlehen sollen sich dabei im wesentlichen an dem von der Marktgemeinde B. für die Finanzierung der Gesellschaft und des Bauvorhabens aufgenommene Darlehen bei der Bank orientieren.

Antrag des GV: Der Gemeinderat der Marktgemeinde B. beschließt in Konkretisierung des Beschlusses vom 11. März 2009, Top 9 die Zuführung von bis rund € 2.700.000 an die Bf., teilweise in Form eines Gesellschafterzuschusses von rund € 1.400.000 und teilweise in Form eines Gesellschafterdarlehens von rund € 1.300.000 im Jahr 2011.

Beschluss: Der Antrag wird angenommen.

.....“

Nach Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, eine Aufstellung der Zahlungen zu übersenden, wurde am 31. Jänner 2012 folgender Schriftsatz eingebracht:

„.....

in Beantwortung des im Betreff genannten Ergänzungersuchens dürfen wir die Teilbeträge der Gesellschafterzuschüsse bekanntgeben:

| Zahlung    | Erfassungsnummer | Betrag €   |
|------------|------------------|------------|
| 04.12.2009 | 10-E6            | 500.000,00 |
| 02.02.2009 | 10-E7            | 60.000,00  |
| 01.07.2010 | 10-E8            | 55.000,00  |
| 21.07.2010 | 10-E9            | 500.000,00 |
| 09.08.2010 | 10-E10           | 800.000,00 |
| 05.10.2010 | 10-E11           | 550.000,00 |
| 27.10.2010 | 10-E12           | 660.000,00 |

|            |        |              |
|------------|--------|--------------|
| 24.02.2011 | 10-E13 | 60.000,00    |
| 11.03.2011 | 10-E14 | 600.000,00   |
| 07.04.2011 | 10-E3  | 100.000,00   |
| 26.04.2011 | 10-E4  | 370.000,00   |
| 25.05.2011 | 10-E5  | 300.000,00   |
| 08.07.2011 | 10-E2  | 60.000,00    |
|            |        | 4.615.000,00 |

*Dazu dürfen wir folgendes ausführen: der Grundsatzbeschluss vom 11.3.2009 wurde auf Basis des ursprünglichen Finanzierungsbedarfs von insgesamt € 5 Mio gefasst, wovon € 3,2 Mio als Gesellschafterzuschuss in die Gesellschaft fließen sollten (Eigenmittel Gemeinde € 1 Mio, unverzinsliche Einlage € 2,2 Mio).*

*Da sich der Projekt-Finanzierungsbedarf durch unvorhergesehene Ereignisse wesentlich erhöht hat, nämlich auf € 7,1 Mio, war eine Konkretisierung der Finanzplanung notwendig, die mit Grundsatzbeschluss vom 15. Dezember 2010, Punkt 25, vom Gemeinderat beschlossen wurde. Daraus erfolgte die Notwendigkeit der Erhöhung der im Gemeinderatsbeschluss vom 11.3.2009 genannten Summe von Gesellschaftereinlagen (€ 3,2 Mio) um rund € 1,4 Mio auf insgesamt rund € 4,6 Mio. Wie aus der Aufstellung der Teilbeträge ersichtlich, wurden insgesamt Zuschüsse in der Höhe von € 4,615 Mio geleistet.*

*Der Vollständigkeit halber dürfen wir anführen, dass die bis zum 31.12.2011 zugezählten Teilbeträge des marktüblich verzinsten Gesellschafterdarlehens in Summe € 850.000,00 betragen.“*

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ergingen dafür folgende Vorschriften:

1) Gesellschaftsteuerbescheid vom 5. Juni 2012, Erf.Nr. E1, mit dem für die Gesellschaftereinlage vom 11. März 2011 in der Höhe von € 600.000,00 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 5.250,00 vorgeschrieben wurde. Die Vorschrift erfolgte von einer Leistung in der Höhe von € 525.000,00. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz gilt nur bis zur ursprünglich beschlossenen Höhe des Zuschusses (€ 3.200.000,-).*

*Von gemeldeten Betrag ist ein Betrag € 75.000,00 befreit, der weitere Betrag ist über den Zuschuss von € 3.200.000,00,*

*Mit dem obengenannten Anteil in Höhe von € 75.000,00 war mit die befreite Höhe des Zuschuss somit erreicht.“*

2) Gesellschaftsteuerbescheid vom 5. Juni 2012, Erf.Nr. E2, mit dem für die Gesellschaftereinlage von € 60.000,00 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 600,00 vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz gilt nur bis zur ursprünglich beschlossenen Höhe des Zuschusses (€ 3.200.000,-).*

*Diese war mit dem Zuschuss vom 11.3.2011 erreicht.“*

3) Gesellschaftsteuerbescheid vom 8. Juni 2012, Erf.Nr. E3, mit dem für die Gesellschaftereinlage von € 100.000,00 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 1.000,00 vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz gilt nur bis zur ursprünglich beschlossenen Höhe des Zuschusses (€ 3.200.000,-).*

*Diese war mit dem Zuschuss vom 11.3.2011 erreicht.“*

4) Gesellschaftsteuerbescheid vom 21. März 2012, Erf.Nr. E4, mit dem für die Gesellschaftereinlage von € 370.000,00 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 3.700,00 vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz gilt nur bis zur ursprünglich beschlossenen Höhe des Zuschusses (€ 3.200.000,-).*

*Diese war mit dem Zuschuss vom 24.2.2011 erreicht.“*

5) Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. März 2012, Erf.Nr. E5, mit dem für die Gesellschaftereinlage von € 300.000,00 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 3.000,00 vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz gilt nur bis zur ursprünglich beschlossenen Höhe des Zuschusses (€ 3.200.000,-- lt. Protokoll des Gemeinderats vom 15.12.2012). Diese war mit dem Zuschuss vom 24.2.2011 erreicht.“*

In den gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerden wurde im Wesentlichen vorgebracht (ohne Hervorhebungen):

„.....

## **2. Rechtsfragen**

### **2.1. Allgemeines**

*Mit dem oa Beschluss vom 11.3.2009 wurde die Übertragung der Aufgabe der Sanierung/ Erweiterung der Volksschule, des Horts und des Hallenbades gem Art 34 BBG wie auch die vorläufige Finanzierung des auszugliedernden Vorhabens, im Grundsatz beschlossen. Demnach sollte die Finanzierung des Sanierungs- und Umbauvorhabens teilweise in Form einer unverzinslichen Gesellschaftereinlage und teilweise in Form eines verzinslichen Gesellschafterdarlehens erfolgen. Darauf aufbauend und entsprechend den Empfehlungen aus der steuerlichen Praxis wurde im Gemeinderatsbeschluss gleichzeitig auch der vorläufige Investitionsbedarf und der vorläufige Finanzierungsplan für das Projekt beschlossen. Daraus ist ein vorläufiges Volumen an Gesellschaftereinlagen in Höhe von insgesamt € 3,2 Mio ersichtlich. Dies war die aus damaliger Sicht notwendige und wirtschaftlich sinnvolle Refinanzierung der Tochtergesellschaft.*

*Gemäß § 1 Abs 1 Art 34 BBG 2001 sind die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der KÖR an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer KÖR stehen, unmittelbar veranlassten*

(anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte unter anderem von der Gesellschaftsteuer befreit. Dieses Erfordernis der „Unmittelbarkeit“ ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.3.2010, 2008/16/0095; VwGH 23.2.1984, 83/15/0084; VwGH 25.6.1992 91/16/007), der ständigen Rechtsprechung der Unabhängigen Finanzsenate (siehe unten) sowie der einhelligen Literatur (uva Arnold/Arnold, *Gebührengesetz*<sup>9</sup>, § 33 TP 5 Tz 37a; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, *Kapitalverkehrsteuergesetz-Kommentar*, § 6 Rz 646) dann erfüllt, „wenn die Handlung, für die das Gesetz (hier: Gemeinderatbeschluss/Ausgliederung) das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bildet.“ Nach einhelliger Meinung ist ein unmittelbarer Zusammenhang immer dann gegeben, wenn die steuerbaren Vorgänge gemeinsam mit der Entscheidung über die Ausgliederung in einem einheitlichen Willensakt festgelegt worden sind (Huemer/Moser, *Ausgliederungen*, 410; Ehrke/Pilz, *RFG* 2003/17; Thunshirn ua, aao, § 6 Rz 646).

„Als Rechtsakt kommt bspw ein eigens von der ausgliedernden Körperschaft gefasster Beschluss ihrer zuständigen Organe (zB Ausgliederungsbeschluss) in Betracht. Finden Vorgänge, für welche § 2 KVG eine Gesellschaftsteuerpflicht normiert, in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Ausgliederung von Aufgaben statt, sind die Vorgänge gesellschaftsteuerfrei (Thunshirn ua, aao, Rz 648). Die Befreiungsbestimmung gilt für jene Vorgänge, die im Zuge einer Ausgliederung oder Übertragung von Aufgaben unmittelbar anfallen (Strimitzer, *Ausgliederungen durch Körperschaften öffentlichen Rechts*, AStN 2003/161)

## 2.2. Zeitliche Komponente

Die zeitliche Komponente, also der Zeitraum zwischen Ausgliederungsbeschluss und gesellschaftssteuerpflichtiger Maßnahme ist nach herrschender Auffassung nicht von Bedeutung, wenn der kausale Zusammenhang gegeben ist (Thunshirn ua, aao, Rz 649; Strimitzer, aao). Die zeitliche Komponente kann nur ein Indiz dafür darstellen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben ist. Da die Gesellschaftsteuer dem IST-Prinzip folgt (Thunshirn ua, aao, § 1 Rz 175 ff), ist sie mit der Umsetzung des Zuschusses oder maW hier mit dessen Einzahlung bewirkt. Gesellschafterleistung und Beschluss der Organe fallen daher zwingend zeitlich auseinander. Es wäre daher systemwidrig, die zeitliche Komponente - also die Zahlung des Zuschusses erst längere Zeit nach Fassung des Ausgliederungsbeschlusses - als nicht mehr unmittelbar veranlasst anzusehen. Dem stimmt auch die Literatur ausdrücklich zu, so etwa unter Berufung auf die Rechtsprechung des VwGH Ehrke/Pilz (*Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen*, RFG 2003/17) „Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben muss daher ein direkter Zusammenhang bestehen. Das „unmittelbar veranlasst“ ist uE in dem Sinn zu verstehen, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei darf es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten. Wesentlich ist, dass zwischen dem verkehrsteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung

*und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrssteuerbaren Vorganges darstellt.“*

*Die Aufnahme der Finanzierung im Gemeinderatsbeschluss, welcher die Ausgliederung behandelt, ist daher nicht zwingend, wenngleich dies in der Praxis beinahe immer erfolgt und in der Literatur „empfohlen“ wird (ausdrücklich Ehrke/Pilz, aao; Thunshirn ua, aao, R 646 ff).*

*Die Tatsache, dass im Zeitpunkt der Beschlussfassung der Ausgliederung eine exakte Wirtschaftlichkeitsplanung noch nicht Vorliegen kann, versteht sich von selbst. Die Ausgliederung bedarf des Zweidrittel-Beschlusses im Gemeinderat, die Grundstücksübertragung und Kreditübernahme bedarf der Genehmigung durch die Landesaufsichtsbehörde und erst dann ist eine konkrete Projektumsetzung denkbar. Die Detailplanung des ausgegliederten Vorhabens kann daher erst nach Durchführung der Ausgliederung erfolgen. Damit ist zwingend die Tatsache verbunden, dass erst nach dem Ausgliederungsbeschluss die Kosten feststehen und bis dahin nur grob vorläufige Zahlen vorliegen. Daraus erschliesst sich, dass es gar nicht möglich ist, die genaue Refinanzierungsstruktur des ausgegliederten Rechtsträgers schon bei Ausgliederung zu kennen.*

### *2.3. Der Begriff „unmittelbar veranlasst“*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH und des UFS bedeutet "unmittelbar" im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Beispielsweise waren „unmittelbar veranlasst“ durch das WofhnbauförderungsG 1968 demnach solche Handlungen, für die das genannte Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildete, als unmittelbar veranlasst konnten nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das WFG 1968 nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 5 Gebührenbefreiungen außerhalb des Gebührengesetzes mit Hinweis auf die Rspr des VwGH). Bezogen auf die Anwendbarkeit der gegenständlichen Befreiung bedeutet dies, dass das Rechtsgeschäft, um befreit zu sein, eine direkte Folge der Ausgliederung darstellen müsse. Diese Voraussetzung liegt bspw dann nicht vor, wenn sowohl nach dem Vorbringen des Bw. als auch nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt nicht die Ausgliederung, sondern die Finanzierung des Betriebes der Gesellschaft kausal für den Abschluss des Vertrages war. Der bloß mittelbare innere Zusammenhang von Ausgliederung und Abschluss von Verträgen reicht auf Grund des Wortlautes der Befreiungsbestimmung nicht aus, um die Verträge gemäß Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes von den Rechtsgebühren zu befreien (vgl. UFS Wien 16.9.2005, RV/1809-W/03 sowie UFS Wien 3.4.2006, RV/0419-W/06).*

*In der Entscheidung RV/0232-K/08 vom 04.06.2008 hat der UFS zum Begriff "unmittelbar veranlasst" Folgendes ausgeführt: „Nun sind in Bundesgesetzen häufig Befreiungsbestimmungen enthalten, die verlangen, dass Schriften, Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte durch das jeweilige Gesetz unmittelbar veranlasst sind (etwa WBFG*

1968, BSWG 1982 und BSWG 1983, EElng, DSG). Unmittelbar bedeutet im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Unmittelbar veranlasst durch ein Gesetz wären demnach nur solche Handlungen, für die das anzuwendende Gesetz das letzte den Rechtsvorgang (Anm.: oder das Rechtsgeschäft) unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bilde. Nicht als unmittelbar veranlasst könnten solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das (jeweilig anzuwendende) Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bilde (Fellner Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Gebührenbefreiungen Rz 5, mit weiteren Judikaturhinweisen, etwa das Erkenntnis des VwGH vom 27. Jänner 1972, 1358 und 1360/71, und jenes vom 21. Mai 1975, 2125/74; Arnold, Rechtsgebühren, Kommentar, 8. Auflage, Rz 39 zu § 2 bzw. Rz 37a zu § 33 TP 5 GebG). Weiter ausholend dazu führen Ehrke/Pilz, unter Hinweis auf das Judikat des VwGH vom 14. Oktober 1971 2259/70 u.a., in RFG 2003/17 aus, unmittelbar bedeute "Ohne gebrauchte Mittel oder andere wirkende Ursachen als sich selbst, ingleichen ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung oder Übertragung von Aufgaben müsse daher ein direkter Zusammenhang bestehen. Nach Auffassung von Ehrke/Pilz ist „unmittelbar veranlasst“ in dem Sinne zu verstehen, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht komme, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei dürfe es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten. Wesentlich sei, dass zwischen dem verkehrsteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt.

Besonders bedeutsam erscheint dem UFS die vom VwGH vorgenommene Auslegung des Begriffes „unmittelbar“, und zwar "ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Daraus erhellt, dass es sich um Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte handeln muss, die zwischen den an der Ausgliederung Beteiligten, nämlich der Körperschaft öffentlichen Rechts, welche eine Ausgabe ausgliedert (überträgt), und der Körperschaft, an bzw. auf die diese Aufgabe ausgegliedert bzw. übertragen wird, stattfinden. Nach Ehrke/Pilz, a.a.O., solle die Befreiungsbestimmung überdies nur für jene Vorgänge in Betracht kommen, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. "Im Zuge" einer Ausgliederung (Übertragung) ist nach Meinung des erkennenden Senates dahingehend auszulegen, dass es sich dabei um Vorgänge zwischen den unmittelbar an der Ausgliederung (Übertragung) Beteiligten handeln muss. Denkbar wäre der Fall, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts ein in ihrem Eigentum befindliches Grundstück anlässlich einer Ausgliederung/Übertragung einer Aufgabe der übernehmenden juristischen Person übereignet oder in diese einbringt. Ein Vertragsabschluss mit einer (neu hinzugekommenen) dritten Person wäre hingegen nicht unmittelbar und daher nicht befreit.

*Der UFS Wien 14.03.2011, RV/0356-W/07 ist der Ansicht, dass die Aufgabenübertragung nicht nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache für den Rechtsvorgang bilden darf, sondern müsste zwischen dem grunderwerbsteuerbaren Vorgang (hier Baurechtsvertrag) und der Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form bestehen, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrssteuerbaren Vorganges darstellt.*

*Ähnlich argumentiert auch der UFS Klagenfurt (04.06.2008, RV/0232-K/089): „Besonders bedeutsam erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die vom VwGH vorgenommene Auslegung des Begriffes „unmittelbar“, und zwar "ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Daraus erhellt, dass es sich um Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte handeln muss, die zwischen den an der Ausgliederung Beteiligten, nämlich der Körperschaft öffentlichen Rechts, welche eine Ausgabe ausgliedert (überträgt), und der Körperschaft, an bzw. auf die diese Aufgabe ausgegliedert bzw. übertragen wird, stattfinden. N.N. indes, der Verkäufer der Liegenschaften, war an der Durchführung der Ausgliederung (Übertragung) der Aufgabe naturgemäß weder direkt noch indirekt beteiligt“.*

#### **2.4. Subsumierung**

*Der Gemeinderat der Marktgemeinde B. hat zweifelsfrei mit dem Ausgliederungsbeschluss vom 11.3.2009 beschlossen und dokumentiert, das der ausgegliederten Rechtsträger bzw. das auszugliedernde Bauvorhaben ua über Gesellschaftereinlagen zu finanzieren sein wird. Bei der Grundsatzbeschlussfassung ging man naturgemäß von einem voraussichtlichen Investitionsbedarf (in der Höhe von € 5 Mio) aus. Gleichzeitig wurde die Finanzierungsstruktur beschlossen, wobei ebenso auf die vorläufigen Investitionskosten Bezug genommen wurde und ein Zuschuss von rund zwei Drittel des Investitionsvolumens und die teilweise Refinanzierung dieses Zuschusses durch eine Darlehensaufnahme bei der Gesellschafterin beschlossen wurde. Ein Beschluss über eine allfällige Erhöhung der Finanzierung wäre in diesem Zeitpunkt wie oben ausführlich erläutert seriös gar nicht möglich gewesen, weil der damalige Planungsstand für die Grundsatzentscheidung hinreichend war. Eine vorsorgliche Erhöhung der Refinanzierung - nur um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können - wäre weder seriös ermittelbar gewesen, noch hätte dies dem Handeln eines gewissenhaften Verwalters und dem Legalitätsprinzip entsprochen. Eine bloß abstrakte Erhöhung der durch den Gemeinderat beschlossenen Zuschüsse um in den Genuss der Befreiung bei einer allfälligen Kostenerhöhung zu kommen, würde eine unzumutbare Erschwerung der Inanspruchnahme eines gesetzlich eingeräumten Rechtes darstellen und ein über den Telos des Art 34 BBG 2001 hinausgehendes Verständnis bedeuten. Es wäre unverständlich und unsachlich, den Inhalt des Art 34 BBG 2001 so zu interpretieren. Es würde weiters auch für die Gemeinde das Risiko mit sich bringen, dass die Kosten im Rahmen des (vorsorglich erhöhten) Gemeinderatsbeschlusses abstrakt zu hoch und ohne weitere Korrekturmöglichkeit genehmigt werden. Ein solches Handeln wäre einem Volksvertreter unzumutbar.*

*Die Kostenüberschreitungen waren im vorhinein nicht absehbar. Sie haben nichts mit einer Abweichung von der ausgegliederten Aufgabe zu tun. Die Überschreitung hat keine Identitätsänderung der ausgegliederten Aufgabe mit sich gebracht. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei geänderten (erhöhten oder verringerten) Projektkosten auch der Finanzierungsplan entsprechend angepasst werden muss, was mit dem konkretisierenden Gemeinderatsbeschluss vom 15.12.2010 erfolgt ist. In diesem Beschluss wurden die ursprünglich geplante Gesellschaftereinlage (rund 2/3 des Investitionsvolumens) entsprechend an die erhöhten Investitionskosten angepasst.*

*Die im Gesetz geforderte unmittelbare Veranlassung der Rechtsvorgänge durch die Ausgliederung ist somit auch für die das vorläufig geplante Volumen übersteigenden Gesellschaftereinlagen gegeben. Die Aufgabenübertragung war nicht nur der tiefere Beweggrund für den Rechtsvorgang „Erhöhung Zuschuss“, sondern besteht zwischen dem Zuschuss und der Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form, dass Letztere die Voraussetzung (bzw der Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt. Mit anderen Worten ist daher der Zuschuss die unmittelbare Folge der Ausgliederung. Die bloß betragliche Unvorhersehbarkeit kann an der Unmittelbarkeit nichts ändern.*

*.....“*

Mit Vorlageberichten vom 30. Juli bzw. 9. August 2012 wurden die Berufungen vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde die unbegründete Abweisung der Berufungen mit folgender Begründung beantragt:

*„Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002 befreit die unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte, die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen, die unter beherrschenden Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, anfallen, von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren.*

*Wesentliches Tatbestandsmerkmal des Art. 34 BBG ist Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben. Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer setzt voraus, dass ein Rechtsvorgang unmittelbar durch die Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Leistung des Zuschusses gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe in einem einheitlichen Willensakt festgelegt wird.*

*Im Protokoll über die Gemeinderatssitzung vom 11.03.2009 wurde die Übertragung der Aufgabe der Sanierung/Erweiterung der Volksschule und des Hallenbades beschlossen und die gleichzeitige Übertragung der entsprechenden gemeindeeigenen Liegenschaften. Unter Punkt 9. Dieses Beschlusses wird zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben*

*nach dem vorläufigem Investitionsbedarf ein Gesellschafterzuschuss von Euro 3.200.000,- beschlossen.*

*Da nach Rechtsmeinung des BMF die Befreiung aber nur zum Tragen kommt, wenn von Beginn an ein Höchstbetrag vereinbart wurde und die weiteren Zuschüsse für den ausgegliederten Zweck gegeben werden, sind im vorliegenden Fall alle weiteren Zuschüsse, die über den Betrag von Euro 3.200.000,- hinausgehen nicht mehr von der o.a. Befreiungsbestimmung umfasst.“*

Da die Berufungen am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Vom Bundesfinanzgericht erging am 22. Juni 2017 folgender Schriftsatz an die Parteien:

*„In Vorbereitung der von der Beschwerdeführerin (Bf.) beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat wird die Bf. ersucht, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zum folgenden Vorhalt Stellung zu nehmen.  
Weiters werden die Bf. und das FAGVG ersucht innerhalb dieser Frist die angesprochenen Unterlagen vorzulegen und die aufgeworfenen Fragen zu beantworten:*

*Mit den oa. Gesellschaftsteuerbescheiden hat das FAGVG gegenüber der Bf. Gesellschaftsteuer für jene Gesellschafterzuschüsse festgesetzt, die auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 15. Dezember 2010 zusätzlich zu den Zuschüssen auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 11. März 2009 der Bf. von der Marktgemeinde B. gewährt wurden.*

*Die Bf. meint in ihren Berufungen, nunmehr Beschwerden, dass diese Vorgänge auf Grund des § 1 Abs. 1 Art. 34 BudgetbegleitG 2001 von der Gesellschaftsteuer befreit wären und daher die Gesellschaftsteuer für diese zusätzlichen Zuschüsse zu Unrecht festgesetzt worden sei.*

*Die Bf. geht wohl davon aus, dass diese Vorgänge unmittelbar mit der Ausgliederung mit Gemeinderatsbeschluss vom 11. März 2009 in einem einheitlichen Willensakt festgelegt worden wären.*

*Dazu ist vorbehaltlich des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung und der Entscheidung durch den Senat zu sagen, dass dies im Hinblick auf die Tatsache, dass den weiteren Zuschüssen ein gesonderter Willensakt des Gemeinderates, nämlich der Gemeinderatsbeschluss vom 15. Dezember 2010 zu Grunde liegt, nicht verständlich erscheint.*

*Auf die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes ( BFG 24.02.2014, RV/7102800/2011; BFG 18.05.2015, RV/3100383/2015) wird hingewiesen.*

*Auch wenn der nachträgliche Finanzierungsbedarf der Bf. unmittelbar auf der Ausgliederung und Aufgabenübertragung gründet, bedurfte die zusätzlichen Zuschussgewährung trotzdem eines eigenen Willensaktes des Gemeinderates, zumal*

*mit Gemeinderatsbeschluss vom 11. März 2009 nicht beschlossen worden ist, dass die Marktgemeinde für eine allenfalls erforderliche Nachtragsfinanzierung Sorge zu tragen habe.*

*Im Beschluss, wie die Finanzierung sein "soll", kann in Bezug auf allfällig erforderliche Nachtragsfinanzierungen lediglich eine Absichtserklärung erkannt werden.*

*Davon, dass vom Gemeinderat in einem einheitlichen Willensakt mit der Ausgliederung am 11. März 2009 schon beschlossen worden wäre, auf welche Weise und in welcher Höhe eine Zusatzfinanzierung durch die Marktgemeinde zu erfolgen habe, kann daher keine Rede sein.*

*Beschlossen wurde die Finanzierung nur bis € 5.000.000,00.*

*Die zusätzlichen Kosten hätten ebenso über den Kapitalmarkt bzw. durch Kreditaufnahme der Bf., allenfalls unter Erhöhung des Mietzinses, jedenfalls auf andere Weise als durch Gesellschafterzuschüsse finanziert werden können.*

*Die Gewährung weiterer Zuschüsse gründet somit nicht unmittelbar auf dem Gemeinderatsbeschluss vom 11. März 2009.*

*Dass die Finanzierung der zusätzlichen Kosten durch weitere Gesellschafterzuschüsse als folgerichtig angesehen wurde, ändert nichts daran, dass die Leistung der zusätzlichen Gesellschafterzuschüsse nicht unmittelbar auf einen einheitlichen Willensakt mit der Ausgliederung zurückzuführen ist, sondern nur mittelbar.*

*Unmittelbarer Willensakt auf den die zusätzlichen Gesellschafterzuschüsse als solche zurückzuführen sind, ist der Beschluss des Gemeinderates vom 15. Dezember 2010.*

*Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde in die Urkundensammlung des Grundbuches Einsicht genommen. Aus der dort einliegenden Urkunde über den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag ist zu schließen, dass die gegenständliche Ausgliederung und Aufgabenübertragung bereits Gegenstand der Gemeinderatssitzung vom 10. Dezember 2008 war.*

*Die Bf. wird zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung der Vollständigkeit halber ersucht, folgende Schriften und Urkunden vorweg in Kopie vorzulegen:*

- Gemeinderatsbeschluss vom 10. Dezember 2008 samt den, dem Gemeinderat im Zusammenhang mit der beabsichtigten Ausgliederung vorgelegenen Unterlagen*
- Die dem Gemeinderat im Zusammenhang mit den Beschlüssen über die Ausgliederung und über die Finanzierungen vorgelegenen Unterlagen*
- Gesellschaftsvertrag der Bf. einschließlich Nachträge bis zum Zeitpunkt der Leistung der Zuschüsse*
- Vertrag über die Vermietung des ausgegliederten Objektes samt Nachträge und Zusätze*
- Zum Mietvertrag bezug habende Gemeinderatsbeschlüsse und die dem Gemeinderat im Zusammenhang damit vorgelegenen Unterlagen*
- Erledigungen der Landesregierung im Zusammenhang mit der Genehmigung der gegenständlichen Ausgliederung*
- Die, der Landesregierung zur Beurteilung der Genehmigungsvoraussetzungen vorgelegten Unterlagen*

- *Anträge auf Gewährung der Landeszuschüsse/Sockelbeihilfe € 800.000,00 und € 1.299.800,00 samt Beilagen*
- *Förderungszusagen des Landes Niederösterreich*
- *Jahresabschlüsse der Bf. 2009 bis 2011 samt Anhänge und Beilagen.*

*Das FAGVG wird ersucht folgende Bemessungsakten nachzureichen:*

- *ErfNr. E13*
- *ErfNr. E15*
- *ErfNr. E16 und*
- *ErfNr. E17“*

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Bemessungsakt Erf.Nr. E13 vorgelegt und von den restlichen angeforderten Akten ein Ausdruck aus der Maske N 52, da in diesen Fällen eine Selbstberechnung durchgeführt wurde und daher eine Vorlage eines Bemessungsaktes nicht möglich ist.

Zur Vorlage der Unterlagen wurde von der Beschwerdeführerin auch eine Stellungnahme abgegeben:

„.....

- *Gemeinderatsbeschluss vom 10. Dezember 2008 samt den, dem Gemeinderat im Zusammenhang mit der beabsichtigten Ausgliederung vorgelegenen Unterlagen*

*in der Beilage: Beschluss vom 10. Dezember 2008, Errichtungserklärung und Gesellschaftsvertrag in Entwurfsfassung*

- *Die dem Gemeinderat im Zusammenhang mit den Beschlüssen über die Ausgliederung und über die Finanzierungen vorgelegenen Unterlagen*

*Es ist evident, dass dem Gemeinderat Vertragsentwürfe (Gesellschaftsvertrag, Errichtungserklärung, Mietvertrag, Sacheinlage- und Einbringungsvertrag) zur Beschlussfassung vorgelegen haben. Der Finanzierungsbedarf wurde jedenfalls, wie in Punkt 9 des Beschlusses vom 10. Dezember 2008 und Punkt 25 des Beschlusses vom 15. Dezember 2010 verschriftlicht, in den Sitzungen verbal erläutert.*

*Ob und welche Unterlagen dem Gemeinderat darüberhinaus vorgelegen haben, ist mangels Ablage zu den Gemeinderatssitzungsprotokollen nicht mehr nachvollziehbar.*

- *Gesellschaftsvertrag der Bf. einschließlich Nachträge bis zum Zeitpunkt der Leistung der Zuschüsse*

*Gesellschaftsvertrag beiliegend, es gibt keine Nachträge*

- *Vertrag über die Vermietung des ausgegliederten Objektes samt Nachträge und Zusätze*
- Mietvertrag beiliegend, es gibt keine Nachträge oder Zusätze*

- *Zum Mietvertrag bezug habende Gemeinderatsbeschlüsse und die dem Gemeinderat im Zusammenhang damit vorgelegenen Unterlagen*

*Gemeinderatsbeschluss vom 17. November 2010*

- *Erledigungen der Landesregierung im Zusammenhang mit der Genehmigung der gegenständlichen Ausgliederung*

*Bescheid der NÖ Landesregierung vom 14. Mai 2009 über die Genehmigung des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages beiliegend*

- *Die, der Landesregierung zur Beurteilung der Genehmigungsvoraussetzungen vorgelegten Unterlagen*

*Einbringungs- und Sacheinlagevertrag - beiliegend*

- *Anträge auf Gewährung der Landeszuschüsse/Sockelbeihilfe EUR 800.000,00 und EUR 1.299.800,00 samt Beilagen, Förderungszusagen des Landes Niederösterreich*

*Der Betrag von EUR 800.000,00 war der ursprünglich erwartete Zuschuss - tatsächlich wurde das Projekt mit EUR 1.299.800,00 zuzügl Zinszuschuss gefördert. Das Ansuchen um Gewährung einer Förderung durch den NÖ Schul- und Kindergartenfond vom 12. August 2009 und das Schreiben über die Bewilligung der Sockelbeihilfe vom 23. September 2010 liegen bei.*

- *Jahresabschlüsse der Bf. 2009 bis 2011 samt Anhänge und Beilagen*

*beiliegend“*

Die im Schriftsatz angeführten Unterlagen wurden jeweils in Kopie beigelegt. In der Sitzung des Gemeinderates am 10. Dezember 2008 wurden unter Punkt 1. die Gründungen der Ges. und der Beschwerdeführerin beschlossen. Bei der Ges. handelt es sich um die unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Beschwerdeführerin.

Mit der ersten Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 21. Juni 2018 wurde den Parteien ein Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat übersendet. In diesem Vorhalt wurde den Parteien die nach dem zu diesem Zeitpunkt gegebenen Verfahrensstand nach Meinung des Berichterstatters – unvorgreiflich der Ergebnisse der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat und der Entscheidung durch den Senat - mögliche Behandlung der Beschwerde bekanntgegeben und den Parteien die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu nehmen. Dazu wurde weder von der Beschwerdeführerin noch vom Finanzamt eine Stellungnahme abgegeben.

In der am 3. September 2018 stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Beschwerdeführerin auf das zu einem ähnlich gelagerten Fall ergangene Erkenntnis des BFG vom 1.7.2014, RV/7100134/2012, RV/7101380/2012 und RV/7100133/2012 verwiesen. Auf die Protokolllage der Beschwerdeführerin wurde verwiesen. Die eigentliche Ausgliederung wurde in Punkt 9 des Gemeinderatsbeschlusses vom 11. März 2009 beschlossen. Im 1. Absatz findet sich der Beschluss über die Ausgliederung der gegenständlichen öffentlichen Aufgabe. Im 2. Absatz wurde beschlossen, dass der vorläufige Finanzierungsbedarf € 5 Millionen betrage, es lag daher auf der Hand, dass zum damaligen Zeitpunkt die Finanzierung dieser Aufgabe aufgrund noch nicht vorliegender Details eine Vorläufige war. Die Republik Österreich hat Ausgliederungen nicht nur durch Art. 34 BBG 2001 gefördert,

sondern auch durch eine Umsatzsteuerbegünstigung. Diese Umsatzsteuerbegünstigung führte dazu, dass Aufgaben in private Rechtsträger ausgegliedert wurden und dass der ausgegliederte Rechtsträger Vorsteuer geltend machen konnte. Dieses Modell war von diesen Umsatzsteuerrichtlinien abhängig. Die Finanzierung war nicht durch einen Bankkredit, sondern durch weitere Mittel der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin beabsichtigt. Auch die Förderung durch das Land NÖ stellt auf die tatsächlich angefallenen Gesamtkosten und nicht auf die prognostizierten Kosten ab, sodass im Beschluss vom 15. Dezember 2010 prozentuell die Eigenmittel enthalten waren, wie sie ursprünglich vorgesehen waren. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ergibt sich aus der Beschlusslage über die Ausgliederung, dass bereits damals ganz eindeutig geplant war, dass die Eigenmittel der Beschwerdeführerin einen Prozentsatz der Gesamtinvestitionskosten betragen werden. Die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin hat mit Absicht keinen höheren Betrag für den Fall von Kostenerhöhungen als Eigenmittel beschlossen, weil das Projekt damals mit € 5 Millionen geplant war und man aus Gründen der Ordnungsmäßigkeit der staatlichen Verwaltung nicht allfällige höhere Eigenmittel beschließen wollte, als bei Beschlussfassung zu erwarten war, nur um die Befreiung von der Gesellschaftsteuer gem. Art 34 BBG 2001 zu erlangen. Wenn die Finanzverwaltung vermeint, dass eine Unmittelbarkeit nur dann gegeben sei, wenn die Eigenmittel im ursprünglichen Ausgliederungsbeschluss angeführt sind, dann verkennt sie den Begriff unmittelbar. Denn die tatsächlich geleisteten Eigenmittel ergeben sich unmittelbar aufgrund der Ausgliederung. Weiter wurde auf den bereits vorgebrachten zeitlichen Zusammenhang verwiesen.

Auf die Frage des Laienrichters, ob der Beschluss über den Eigenmittelzuschuss in Ziffern gefasst wurde bzw. ob ein anderes Projekt (z.B. mehr Klassen) vorliegt, da ca. 40 % keine geringfügige Kostensteigerung sind, wurde geantwortet, dass der Eigenmittelbeschluss in Ziffern gefasst wurde. „Ex ante“ Beschlüsse sind nach der Gemeinderatsordnung nicht zulässig. Die Erhöhung erfolgte mit Bezug auf den Grundsatzbeschluss. Es werden nicht nur Projekte mit Kostendisziplin gefördert, sondern jedes Ausgliederungsprojekt. Es geht um die Aufgabe: Die Aufgabe „Volksschule“ ist losgelöst von den einmal erwarteten Kosten.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass aufgrund der Beschlusslage, bezogen auf die Zuschüsse, die den ursprünglich vereinbarten Betrag von € 3,2 Millionen übersteigen, keine Unmittelbarkeit vorliegt. Man hat in den ursprünglichen Beschluss keine höheren Kosten hineingeschrieben, weil damals keine höheren Kosten erwartet wurden. Es bedurfte vielmehr einer weiteren Willensbildung, eine weitere Finanzierung zu gewährleisten. Die Umsatzsteuer, auch die Förderung, haben nichts mit der Befreiung nach Art 34 BBG 2001 zu tun. Umsatzsteuer und Förderung werden in anderen Gesetzen geregelt, und nicht in Art 34 BBG 2001.

Laut Parteienvertreter ergibt sich aus der umsatzsteuerrechtlichen Begünstigung die Finanzierungsstruktur der Ausgliederung und daraus wiederum, dass die letztlich zugeflossenen Zuschüsse bestimmbar waren. Das Finanzamt verwendet den Begriff

„Finanzierung“, doch das Gesetz verwendet „Ausgliederung“. Im Beschluss vom 15. Dezember 2010, Punkt 25. geht es darum, dass aus öffentlich-rechtlicher Sicht die Beschlussfassung der höheren Eigenmittel aus Gründen der niederösterreichischen Gemeindeordnung notwendig war. Dieser Beschluss war notwendig, um weiteres Geld an die Beschwerdeführerin zu gewährleisten und nicht, um die Ausgliederung zu finalisieren. Daraus ergibt sich, dass die Eigenmittel bestimmbar waren. Vom Parteienvertreter wurde weiter festgehalten, dass es nicht Absicht des Gesetzgebers des Art. 34 BBG 2001 gewesen sein kann, auf den Wortlaut des Beschlusses abzustellen und damit die Gemeinde in einen höheren Kostenrahmen zu stürzen, nur um die Befreiung von der Gesellschaftsteuer zu erlangen.

Strittiger Punkt:

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Art 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 setzt voraus, dass ein Rechtsvorgang unmittelbar durch die Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde. Wurde die Leistung der Zuschüsse unmittelbar durch die Übertragung der Aufgabe der Sanierung/Erweiterung der Volksschule und des Hallenbades veranlasst?

Gesellschaftsteuerbare Vorgänge

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG u.a.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
  - a) Zuschüsse,
  - b) Verzicht auf Forderungen;
  - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
  - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder

(gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (vgl. VwGH 30.03.1998, 97/16/0331 mit weiteren Nachweisen).

Bei Zuschüssen iSd § 2 Z 4 lit. a KVG ist Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG der jeweilige Wert der Leistung.

Befreiung nach Artikel 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001:

Gesetzliche Regelung:

Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 lautet in der durch BGBl. I Nr. 84/2002 geänderten Fassung wie folgt:

*"Steuerliche Sonderregelungen für Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts*

*§ 1. (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 veranlassen (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.*

*(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."*

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I Nr. 142/2000 sollen durch dieses Bundesgesetz die bisher in diversen Bundesgesetzen enthaltenen Steuerbefreiungen für Ausgliederungsvorgänge des Bundes auch auf Ausgliederungen anderer Gebietskörperschaften ausgedehnt werden und dadurch die Aufnahme von Steuerbefreiungen in künftige Ausgliederungsgesetze des Bundes entbehrlich werden.

In seiner bis 18. Dezember 2001 geltenden "Urfassung" befreite der Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 "Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben ... anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte". Bei der Novellierung durch BGBl. I Nr. 144/2001 wurde der Wortlaut insofern geändert als es nunmehr heißt: "*Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben ... unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte.*" Die Erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I Nr. 144/2001 (NR: GP XXI RV 827 AB 859 S. 84. BR: AB 6515 S. 682.) geben keinen Aufschluss darüber, weshalb "*anfallenden*" durch "*unmittelbar veranlassten (anfallenden)*" ersetzt wurde.

Judikatur des VwGH, UFS und BFG zu Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001

Da das Gesetz ausdrücklich nur die durch die Ausgliederung unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von den Gebühren befreit, ist klagestellt, dass bloß mittelbar durch die Ausgliederung veranlasste Rechtsgeschäfte, wie Kreditverträge mit einer Bank zur Finanzierung des Neubaus eines Gemeindeamtes und eines Postamtes nicht von der Gebührenbefreiung umfasst sind. Gerade auch der 2. Absatz der strittigen Bestimmung, der noch eine spezielle Gebührenbefreiung für Miet- und Pachtverträge vorsieht, macht deutlich, dass Abs. 1 der Befreiungsbestimmung bloß einen sehr engen Anwendungsbereich hat (vgl. UFS 19.06.2005, RV/1809-W/03).

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. Was die begünstigten Aufgaben anbelangt, so kann es sich dabei sowohl um hoheitliche als auch um privatwirtschaftliche Aufgaben handeln. Das Tatbestandsmerkmal der "Übertragung von Aufgaben" ist weit auszulegen. Es sind daher auch jene Fälle erfasst, in denen nicht eine Aufgabe in ihrer Gesamtheit sondern nur teilweise übertragen wird (vgl. UFS 21.06.2006, RV/0192-S/06).

Gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetzes 2001 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind nur die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von Rechtsgebühren befreit. Voraussetzung für die Anwendung der in einem Bundesgesetz außerhalb des GebG enthaltenen Befreiungen ist häufig, dass die Schriften oder Rechtsgeschäfte unmittelbar durch das jeweilige Bundesgesetz veranlasst sind. "Unmittelbar" bedeutet im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Unmittelbar veranlasst durch das Wohnbauförderungsg 1968 waren demnach solche Handlungen, für die das genannte Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildete, als unmittelbar veranlasst konnten nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das WFG 1968 nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 5 Gebührenbefreiungen außerhalb des Gebührengesetzes).

Umgelegt auf die Anwendbarkeit der gegenständlichen Gebührenbefreiung bedeutet dies, dass das Rechtsgeschäft eine direkte Folge der Ausgliederung darstellen müsste. Diese Voraussetzung liegt nicht vor, wenn sowohl nach dem Vorbringen des Bw. als auch nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt nicht die Ausgliederung, sondern die Finanzierung des Betriebes der Gesellschaft kausal für den Abschluss des Vertrages war. Der bloß mittelbare innere Zusammenhang von Ausgliederung und Abschluss von Verträgen reicht auf Grund des Wortlautes der Befreiungsbestimmung nicht aus, um die Verträge gemäß Art 34 des Budgetbegleitgesetzes von den Rechtsgebühren zu befreien (vgl. UFSW 16.9.2005, RV/1809-W/03 sowie UFSW 3.4.2006, RV/0419-W/06).

Die Befreiungsbestimmung des Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes, BGBl. I 142/2000 idF BGBl. I 84/2002 enthält keine Einschränkung auf bestimmte Aufgaben; hoheitliche und nicht hoheitliche Aufgaben sind gleichermaßen erfasst. Wenn auch die Führung eines Weingutes nicht zu den hoheitlichen Aufgaben der Gebietskörperschaft zählt, erfüllt die Ausgliederung und Übertragung dieser Aufgabe an die beschwerdeführende Partei, einer GmbH & Co KEG, den Befreiungstatbestand des Art. 34 Abs. 1 BBG 2001. Eine teleologische Reduktion wird von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts dann vorgenommen, wenn verfassungswidrige Ergebnisse, unverständliche oder nicht sachgerechte Ergebnisse vermieden werden sollen. Solche Gründe für eine Einschränkung der Befreiungsbestimmung auf die Ausgliederung und Übertragung hoheitlicher Aufgaben sind im Beschwerdefall nicht ersichtlich (vgl. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216 ).

Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 ist eine Differenzierung dahin, dass der Gesetzgeber nur die Ausgliederung bestimmter Aufgabenbereiche begünstigen wollte, nicht zu entnehmen, schon gar nicht eine Beschränkung der Begünstigung auf "öffentlich rechtliche Aufgaben von Gebietskörperschaften". Dazu kommt noch, dass es sich beim Liegenschaftsvermögen der Wirtschaftskammer um einen Bereich handelt, der gemäß § 3 Abs. 2 WKG zu den gesetzlich vorgesehenen Aufgabenbereichen gehört, die die Wirtschaftskammer wahrzunehmen berechtigt ist. Dabei handelt es sich um die sogenannten sekundären Aufgaben, die der Sicherung der Funktionsfähigkeit der Wirtschaftskammer dienen (siehe dazu z.B. Retter, Die Wirtschaftskammerorganisation 178, 179). Auch die Ausgliederung durch Übertragung des Eigentums an jener Liegenschaft, auf der sich eine dislozierte Dienststelle der Wirtschaftskammer in Oberwart befindet, fällt daher unter die Gebührenbefreiungsvorschrift des Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 (vgl. VwGH 27.11.2008 , 2007/16/0093 ).

Legt man vorliegend den in der Rechtsprechung (Hinweis E 14. Oktober 1971, Zl. 2259/70 = VwSlg 4289 F/1971; E 25. Juni 1992, Zl. 91/16/0070) zum Ausdruck gebrachten Maßstab der Unmittelbarkeit an, kommt man im Beschwerdefall zu dem Ergebnis, dass im Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 nur jene (hier:) Rechtsgeschäfte gemeint sind, die zwischen der öffentlich rechtlichen Körperschaft, die Aufgaben ausgliedert und überträgt, und der (hier:) juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgliedert und übertragen werden, abgeschlossen werden und die die Ausgliederung

und Übertragung selbst betreffen. 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 ).

Sowohl die Übertragung von (Teilen oder sämtlichen) Aufgaben von einer Gebietskörperschaft an neue Tochter/Enkelgesellschaften als auch die Betrauung von bestehenden Tochter/Enkelgesellschaften mit neuen Aufgaben ist grundsätzlich begünstigt. Sowohl der Betrieb eines Studentenheimes als auch die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gehört zu den Aufgaben einer Gebietskörperschaft. Aufgabenübertragung und Verwirklichung des verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges müssen zwar nicht gleichzeitig stattfinden, sie müssen aber auf einem einheitlichen Willensakt der eine bestimmte Aufgabe übertragenden Körperschaft beruhen. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass Aufgabenübertragung und Eigentumsübertragung kausal miteinander verknüpft sind. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sind im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen. Spätere Ereignisse vernichten weder eine bereits entstandene Steuerschuld, noch führen sie zum nachträglichen Entstehen einer Steuerschuld, sofern das Gesetz keinen Nachversteuerungstatbestand vorsieht. Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 enthält keinen Nachversteuerungstatbestand. Das Gesetz verlangt nicht, dass eine Aufgabenausgliederung "doch von gewisser Dauer sein sollte". Nach Ansicht des Unabhängiger Finanzsenates wäre es 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).

Art. 34 § 1 Abs. 1 setzt beschwerdefallbezogen für die Befreiung von der Grunderwerbsteuer u.a. voraus, dass das Rechtsgeschäft durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst wurde. Die bloße Übertragung von Vermögen (etwa von Liegenschaften) wäre nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen. Dem gegenüber könnte etwa der durch die Ausgliederung und Übertragung der (nicht hoheitlichen) Aufgabe des Wohnungswesens unmittelbar veranlassten Veräußerung von Liegenschaften (mit Wohngebäuden) nicht die Eignung abgesprochen werden, den in Rede stehenden Tatbestand zu erfüllen. Die Behörde hat die Abgabepflichtige, die das Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen für sich in Anspruch nimmt, 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 (vgl. VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006 ).

Die Gründung einer GmbH durch eine Tochtergesellschaft einer Gebietskörperschaft zur Vorbereitung der Weiterübertragung einer von der Gebietskörperschaft erhaltenen Aufgabe ist nicht nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 von der Gesellschaftsteuer befreit (UFS 14.12.2012, RV/3707-W/08).

Der Liegenschaftserwerb von einer Gebietskörperschaft ist nicht nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Aufgabenübertragung nicht direkt zwischen Verkäuferin und Erwerberin (= "Enkelin" der Gebietskörperschaft) vorgenommen wird, sondern unter Zwischenschaltung einer weiteren juristischen Person des privaten Rechts (= "Tochter" der Gebietskörperschaft), die eine ihr übertragene Aufgabe "weitergibt" (vgl. UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09 – Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 20.11.2014, 2013/16/0032 abgelehnt).

Werden zunächst diverse Aufgaben übertragen und wird bei der Aufgabenübertragung noch nicht festgelegt, wie die dauerhafte Finanzierung der Gesellschaft sichergestellt wird, dann stehen den Gesellschaftern für die Ausstattung der Gesellschaft mit dem für die Aufgabenerfüllung erforderlichem Kapital verschiedenste Möglichkeiten offen. In einem derartigen Fall erfolgt nicht bereits bei der Aufgabenübertragung die entsprechende Willensbildung durch die Körperschaft öffentlichen Rechts zur Verwirklichung welcher verkehrsteuerbaren Rechtsvorgänge (alternativ wären zB Kapitalerhöhung oder auch Gesellschafterzuschüsse oder Gesellschafterdarlehen oder Kreditverträgen mit Dritten möglich), so müssen zwischen Aufgabenübertragung und der Zurverfügungstellung von Geldmitteln durch die Gesellschafter in der ablaufenden Kausalkette weitere Elemente hinzutreten (es müssen erst die entsprechenden Beschlüsse durch die Gesellschafter gefasst werden - die in mehreren Schritten erfolgte Aufgabenübertragung ist lediglich kausal für den steigenden Kapitalbedarf der Gesellschaft) und fehlt deshalb das Tatbestandselement der "Unmittelbarkeit". Die erst nach der Aufgabenübertragung beschlossene Kapitalzufuhr ist nicht begünstigt, auch wenn der Finanzbedarf durch eine zu geringe Eigenkapitalausstattung entstanden ist und die Kapitalzufuhr der Erfüllung der übertragenen Aufgaben dient (BFG 24.2.2014, RV/7102800/2011).

Die bloße Übertragung von Vermögen (etwa von Liegenschaften) ist nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen, vielmehr bedarf es einer Übertragung von Vermögen, die unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von - hoheitlichen wie nicht hoheitlichen - Aufgaben veranlasst wurde. Die Übertragung der Verwaltung, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaften weist nicht auf eine über die bloße ordentliche Verwaltung der Liegenschaft hinausgehende Aufgabe hin, wie sie ohnehin jedem Eigentümer der Liegenschaft obliegt (vgl. VwGH 28.3.2014, 2013/16/0226 ).

Zu einem Fall, bei dem die Gesellschafterin (eine Körperschaft öffentlichen Rechts) am selben Tag und am selben Ort, an dem sie die Aufgabe "Anschaffung bestimmter Liegenschaften und auch alle Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibungen nach den vergaberechtlichen Vorschriften, die Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung)" an ihre 100%-ige Tochtergesellschaft übertragen hat, den Willensentschluss gefasst hat, der Höhe nach bestimmbare Gesellschafterzuschüsse zu leisten und bei dem der Erhalt der Geldmittel durch die Tochtergesellschaft insofern zweckgebunden war, als die Mittel nur für die Erfüllung der

übertragenen Aufgaben (Errichtung bestimmter Gebäude) verwendet werden dürfen, hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass nicht nur eine Vermögenszufuhr stattgefunden hat und wurde das Vorliegen eines "unmittelbaren" Kausalitätszusammenhanges zwischen Aufgabenübertragung und Leistung konkreter Gesellschafterzuschüsse bejaht (vgl. dazu BFG 01.07.2014, RV/7100134/2012).

Die Tatbestandsvoraussetzung der "Unmittelbarkeit" erfordert nicht nur, dass mit der Aufgabenübertragung festgelegt wird, welche konkreten Rechtsvorgänge (zB freiwillige Leistungen in Form von Gesellschafterzuschüssen) in der Zukunft erfolgen werden, sondern müsste auch die Höhe der Leistung zumindest bestimmbar sein. Sind neben Gesellschafterzuschüssen alternativ zB auch Gesellschafterdarlehen oder Kreditverträge mit Dritten zur Finanzierung der übertragenen Aufgabe möglich, so treten zwischen Aufgabenübertragung und der Zurverfügungstellung von Geldmittel durch den Gesellschafter in der ablaufenden Kausalkette weitere Elemente hinzu. Auch wenn für die KÖR immer klar war, dass das Gebäude von ihr zu finanzieren sein wird, so mussten dennoch erst die entsprechenden Beschlüsse durch den Gesellschafter gefasst werden, in welcher konkreten Form und Höhe Leistungen an die BF zur Finanzierung des Bauvorhabens vorgenommen werden (vgl. dazu BFG 11.03.2015, RV/7100023/2015).

Nach Ansicht des BFG reicht es allerdings nicht aus, dass die Entscheidung über die Errichtung (und den weiteren Betrieb) der Anlage bei der Ausgliederung getroffen wird, sondern hätte auch die Entscheidung, dass diese Aufgaben zur Gänze durch Zuschüsse der Gesellschafter im gesamt benötigten Ausmaß finanziert werden, getroffen werden müssen. Die Befreiungsbestimmung auf Grund der mit BGBl. I Nr. 144/2001 erfolgten Einfügung des Wortes "unmittelbar" ist eng auszulegen und genügt es nicht, dass die Ausgliederung/Aufgabenübertragung - auch wenn dies von vorneherein für alle Beteiligten klar gewesen sein sollte - kausal für die Gewährung der Zuschüsse war, sondern müsste das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges - hier die Leistung der Zuschüsse – unmittelbar, dh ohne Hinzutreten weiterer Schritte in der ablaufenden Kausalkette, durch die Ausgliederung/Aufgabenübertragung veranlasst worden sein. Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer hängt demgemäß nicht bloß davon ab, dass die Rechtsvorgänge/ Zuschussleistungen der Erfüllung der übertragenen Aufgaben dienen, sondern sie hätten unmittelbar als verbindliche Zusage mit der Aufgabenübertragung verknüpft sein müssen. Eine dementsprechende Festlegung in einem einheitlichen Willensakt/Beschluss liegt aber gegenständlich nicht vor (vgl. BFG 18.05.2015, RV/3100383/2015).

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 (aus BFG 24.08.2015, RV/7100965/2009).

#### Literatur

Tina Ehrke/Peter Pilz vertreten in dem im RFG 2003/17 veröffentlichten Artikel "Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen, steuerliche Begünstigungen durch Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001" u.a. folgende Rechtsauffassung:

".....

##### *a) Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben*

*Die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung setzt die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben voraus. Was ist darunter zu verstehen? Ausgliederungen sind von Privatisierungen zu unterscheiden. Unter einer Ausgliederung ist ein Vorgang zu verstehen, bei dem eine Aufgabe einer Körperschaft öffentlichen Rechts auf einen von dieser verschiedenen Rechtsträger übertragen wird und ab diesem Zeitpunkt von dessen Organen wahrgenommen wird, wobei dieser Rechtsträger - sei es auf Grund entsprechender staatlicher Beteiligung oder Beherrschung, sei es auf Grund der gewählten öffentlich-rechtlichen Organisationsform - in der Nähe der öffentlichen Hand steht.*

....

*Art 34 soll immer dann zur Anwendung kommen, wenn entweder eine Ausgliederung (die die Übertragung von Aufgaben impliziert) vorliegt oder wenn Aufgaben, ohne im Zusammenhang mit einer Ausgliederung zu stehen, übertragen werden.*

*....*

*c) Durch die Ausgliederung unmittelbar veranlasste Vorgänge*

*Von der Befreiung erfasst sind außerdem nur verkehrsteuerbare Vorgänge, die durch die Ausgliederung unmittelbar veranlasst worden sind. Dieses Erfordernis wurde durch das AbgÄG 2001 (FN 16) eingefügt. Die unmittelbare Veranlassung soll nach Arnold nur dann erfüllt sein, "wenn die Handlung, für die das Gesetz (hier die Ausgliederung) das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bildet, nicht auch dann, wenn das Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet".*

*Der VwGH zitiert in seinem Erkenntnis die Definition des Begriffes "unmittelbar" im Wörterbuch der hochdeutschen Mundart. Dort heißt es: "Ohne gebrauchte Mittel oder andere wirkende Ursachen als sich selbst, ingleichen ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben muss daher ein direkter Zusammenhang bestehen.*

*Das "unmittelbar veranlasst" ist uE in dem Sinn zu verstehen, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei darf es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten. Wesentlich ist, dass zwischen dem verkehrsteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt. Huemer/Moser ist daher zuzustimmen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang immer dann noch gegeben sein muss, wenn die verkehrsteuerbaren Vorgänge gemeinsam mit der Entscheidung über die Ausgliederung 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. Beispiele:*

- Eine Gemeinde überlässt ein Gebäude im Wege eines Bestandvertrages an die neu gegründete Kommunal-GmbH, die darin die ausgegliederten Aufgaben wahrnimmt (zB Betrieb eines Kulturzentrums, wobei das Gebäude im Eigentum der Gemeinde verbleibt und an die GmbH vermietet wird).*
- UE handelt es sich um einen Rechtsvorgang (Abschluss des Bestandvertrages), der unmittelbar durch die Ausgliederung veranlasst ist. Die Befreiung von den Stempel- und Rechtsgebühren gem Art 34 § 1 Abs 1 Satz 1 greift daher.*

- Gleiches muss für die Befreiung von der GrEST bei Einräumung eines Baurechts an einen ausgliederten Rechtsträger gelten. Voraussetzung ist freilich, dass die Einräumung des Baurechts unmittelbar (kausal) mit der Aufgabenübertragung zusammenhängt.

- Eine Gemeinde überlässt Baulichkeiten oder Kapital zu nicht fremdüblichen Konditionen. Dieser Vorgang ist grundsätzlich gesellschaftsteuerpflichtig (§ 2 Z 4 lit c KVG). Erfolgt dieser Vorgang in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausgliederung, so kommt Art 34 § 1 Abs 1 Satz 1 zum Tragen: Der Vorgang ist von der GesSt befreit."

#### Erwägungen

Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts steht und dass ihr von der Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben übertragen wurden. Strittig ist jedoch, ob die hier gegenständlichen Vorgänge unmittelbar durch eine Aufgabenübertragung veranlasst wurden.

Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 setzt beschwerdefallbezogen für die Befreiung von der Gesellschaftsteuer u.a. voraus, dass der Rechtsvorgang durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst wurde. Aufgabenübertragung und Verwirklichung des verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges müssen zwar nicht gleichzeitig stattfinden, sie müssen aber auf einem einheitlichen Willensakt der eine bestimmte Aufgabe übertragenden Körperschaft beruhen.

Die Befreiungsbestimmung ist auf Grund der mit BGBl. I Nr. 144/2001 erfolgten Ersetzung der Wortfolge „Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben ... anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte“ durch „Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben ... unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte“ eng auszulegen und genügt es nicht, dass die Ausgliederung/Aufgabenübertragung – auch wenn dies von vornherein für alle Beteiligte klar gewesen sein sollte – kausal für die Gewährung der Zuschüsse war, sondern müsste das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges – hier die Leistung der weiteren Zuschüsse – unmittelbar, d.h. ohne Hinzutreten weiterer Schritte in der ablaufenden Kausalkette durch die Ausgliederung/Aufgabenübertragung veranlasst worden sein.

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer setzt somit voraus, dass ein Rechtsvorgang durch die Übertragung von Aufgaben „unmittelbar veranlasst“ wurde. Es reicht nicht aus, dass die Kapitalzufuhr der Erfüllung übertragener Aufgaben dient.

„Unmittelbar“ bedeutet nach der Judikatur des VfGH: Ohne Hinzutreten weiterer Schritte in der ablaufenden Kausalkette. Die Aufgabenübertragung darf daher nicht nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache für den Rechtsvorgang bilden, sondern muss zwischen dem gesellschaftsteuerbaren Vorgang und der Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form bestehen, dass die Aufgabenübertragung die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges (hier Leistung diverser Zuschüsse) darstellt.

Nach der oben angeführten Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes besteht ein "unmittelbarer" Zusammenhang, wenn die Leistung des Zuschusses gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe in einem einheitlichen Willensakt festgelegt wird. Der einheitliche Willensakt der übertragenden Körperschaft könnte sich beispielsweise darin manifestieren, dass gleichzeitig mit der Aufgabenübertragung ein Zuschuss geleistet wird.

Die Tatbestandsvoraussetzung der „Unmittelbarkeit“ erfordert nicht nur, dass mit der Aufgabenübertragung festgelegt wird, welche konkreten Rechtsvorgänge (zB freiwillige Leistungen in Form von Gesellschafterzuschüssen) in der Zukunft erfolgen werden, sondern müsste auch die Höhe der Leistung zumindest bestimmbar sein. Sind neben Gesellschafterzuschüssen alternativ z.B. auch Gesellschafterdarlehen oder Kreditverträge mit Dritten zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben möglich, so treten zwischen Aufgabenübertragung und Zurverfügungstellung von Geldmitteln durch den Gesellschafter in der ablaufenden Kausalkette weitere Elemente hinzu.

Im gegenständlichen Fall wurde mit dem Gemeinderatsbeschluss vom 11. März 2009 die Übertragung von Aufgaben an die Beschwerdeführerin beschlossen und gleichzeitig ein Eigenmittelzuschuss der Gesellschafterin in der Höhe von € 3,200.000,00. Diesem Beschluss ist jedoch nicht zu entnehmen, wie vorzugehen wäre, wenn es zu Kostensteigerungen kommen sollte. Die Zuschüsse der Gesellschafterin wurden eindeutig mit € 2,200.000,00 und € 1,000.000,00 ziffernmäßig festgehalten. Dieser Beschluss enthält auch keine Angaben darüber, ob andere als die mit diesem Beschluss ziffernmäßig festgehaltenen Kosten möglich wären. Es finden sich in diesem Beschluss keine Hinweise dafür, ob hier Eigenmittel in einer anderen als der hier ziffernmäßig festgehaltenen Höhe überhaupt bestimmbar wären. Laut den Ausführungen des Parteienvertreters während der mündlichen Verhandlung hat die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin mit Absicht keinen höheren Betrag für den Fall von Kostenerhöhungen als Eigenmittel beschlossen, weil das Projekt damals mit € 5,000.000,00 geplant war und man aus Gründen der Ordnungsmäßigkeit der staatlichen Verwaltung nicht allfällige höhere Eigenmittel beschließen wollte, als bei Beschlussfassung zu erwarten war. Mit diesem Grundsatzbeschluss vom 11. März 2009 wurde nicht beschlossen, dass die Gesellschafterin für eine allenfalls erforderliche Nachtragsfinanzierung Sorge zu tragen habe. Beschlossen wurde lediglich der Finanzierungsplan mit den in diesem Beschluss ziffernmäßig festgehaltenen Beträgen. Es kann keine Rede davon sein, dass am 11. März 2009 schon in einem einheitlichen Willensakt mit der Ausgliederung beschlossen worden wäre, auf welche Weise und in welcher Höhe eine Zusatzfinanzierung durch die Gesellschafterin zu erfolgen habe.

Auf Grund von Kostensteigerungen wurde mit dem Gemeinderatsbeschluss vom 15. Dezember 2010 auch der Eigenmittelzuschuss dieser Kostensteigerung angepasst und weitere Gesellschafterzuschüsse von rund € 1,400.000,00 beschlossen.

Tatsächlich beträgt der Eigenmittelzuschuss laut der vorgelegten Aufstellung insgesamt € 4,615.000,00.

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer setzt voraus, dass ein Rechtsvorgang unmittelbar durch die Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde. Ein gesellschaftsteuerbarer Rechtsvorgang ist nur dann befreit, wenn ein direkter Zusammenhang mit der Aufgabenübertragung besteht. Die Aufgabenübertragung müsste in der ablaufenden Kausalkette das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied bilden. Dies ist nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes nur dann der Fall, wenn die Leistung des Zuschusses gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe in einem einheitlichen Willensakt festgelegt wird. Wenn der gemeinsam mit der Aufgabenübertragung beschlossene Zuschuss später in Teilbeträgen geleistet wird, sind diese Leistungen auch noch als unmittelbar veranlasst anzusehen. Auch im gegenständlichen Fall wurden die mit dem Beschluss vom 11. März 2009 beschlossenen Eigenmittel später in Teilbeträgen an die Beschwerdeführerin geleistet.

Mit der Übertragung der Aufgaben wurde von der Gesellschafterin am 11. März 2009 ein Zuschuss von € 3,200.000,-- beschlossen. Für die bis zu diesem Betrag geleisteten Zuschüsse wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Art 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 gewährt, da dieser Zuschuss in der Höhe von € 3,200.000,00 gemeinsam mit der Übertragung der Aufgabe von der Gesellschafterin beschlossen wurde. Der Zuschuss in dieser Höhe wurde in einem einheitlichen Willensakt festgelegt.

Die den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Zuschüsse wurden jedoch nicht gemeinsam mit der Übertragung der Aufgaben beschlossen. Für die den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Zuschüsse war ein weiterer Beschluss, nämlich ein Grundsatzbeschluss der Gesellschafterin erforderlich, welcher von der Gesellschafterin am 15. Dezember 2010, ca. 21 Monate, nachdem die Aufgaben übertragen wurden, ergangen ist. Die den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Zuschüsse wurden nicht gemeinsam mit der Übertragung der Aufgaben an die Beschwerdeführerin entschieden, sondern war dafür ein weiterer Willensakt, nämlich ein gesonderter Beschluss der Gesellschafterin erforderlich, weswegen diese weiteren Beträge nicht mehr unmittelbar durch die Übertragung der Aufgaben veranlasst wurden. Es fehlt hier der einheitliche Willensakt.

Auch wenn der nachträgliche Finanzierungsbedarf auf der Aufgabenübertragung gründet, bedurfte die zusätzliche Zuschussgewährung eines eigenen Willensaktes der Gesellschafterin. Mit dem Gemeinderatsbeschluss vom 11. März 2009 wurde nicht beschlossen, dass die Marktgemeinde für eine allenfalls erforderliche Nachtragsfinanzierung Sorge zu tragen habe. Es kann daher keine Rede davon sein, dass vom Gemeinderat in einem einheitlichen Willensakt mit der Aufgabenübertragung am 11. März 2009 schon beschlossen worden wäre, auf welche Weise und in welcher Höhe eine Zusatzfinanzierung durch die Gesellschafterin zu erfolgen habe. Wären zum Zeitpunkt der Aufgabenübertragung die Eigenmittel bereits in der tatsächlich anfallenden Höhe bestimmbar gewesen, dann wäre dieses auch im Beschluss mit der Übertragung der

Aufgaben irgendwie zum Ausdruck gebracht worden. Einen Vermerk darüber enthält der Beschluss vom 11. März 2009 jedoch nicht.

Die zusätzlichen Kosten hätten auch auf andere Weise finanziert werden können. Dass die Finanzierung der zusätzlichen Kosten auch durch weitere Gesellschafterzuschüsse erfolgte, ändert nichts daran, dass die Leistung der den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Zuschüsse nicht unmittelbar auf einen einheitlichen Willensakt mit der Aufgabenübertragung zurückzuführen ist, sondern nur mittelbar. Unmittelbarer Willensakt, auf den die den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Zuschüsse zurückzuführen sind, ist der Beschluss des Gemeinderates vom 15. Dezember 2010, also ein weiterer Willensakt der Gesellschafterin. Die erst nach der Aufgabenübertragung beschlossene Kapitalzufuhr ist nicht begünstigt, auch wenn der Finanzbedarf durch eine zu geringe Eigenkapitalausstattung entstanden ist und die Kapitalzufuhr der Erfüllung der übertragenen Aufgaben dient.

Aufgabenübertragung und Verwirklichung des verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges müssen 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. Da für die den Betrag von € 3,200.000,00 übersteigenden Beträge ein weiterer Willensakt der übertragenden Körperschaft erforderlich war, wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für diese Beträge zu Recht die Befreiung nach Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 nicht gewährt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 Auslegung des Begriffes der "Unmittelbarkeit" in der Bestimmung des Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 wurde durch die Rechtsprechung des VwGH insofern geklärt, als Rechtsgeschäfte mit Dritten nicht von der Befreiung umfasst sind (vgl. VwGH 25.3.2010, 2008/16/009 5) und die bloße Übertragung von Vermögen nicht geeignet ist, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl. VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006 ). In den gegenständlichen Beschwerdeverfahren war im Ergebnis die Lösung von auf Sachverhaltsebene zu klärenden Frage, ob zugleich mit der Übertragung von konkreten Aufgaben auch der Willensentschluss/Beschluss zur verbindlichen Erbringung der hier gegenständlichen Gesellschafterzuschüsse gefasst wurde, entscheidungswesentlich. Überdies unterliegen Zuschüsse eines Gesellschafters seit 1. Jänner 2016 nicht mehr der Gesellschaftsteuer und kommt der Lösung der Rechtsfrage,

unter welchen Voraussetzungen ein unmittelbarer Kausalitätszusammenhang zwischen einer in mehreren Schritten erfolgenden Aufgabenübertragung und der Verwirklichung gesellschaftsteuerbarer Rechtsvorgänge besteht, auch aus diesem Grund keine über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung mehr zu.

Wien, am 5. September 2018