

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, über die Beschwerde vom 21. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2020 betreffend Grunderwerbsteuer 2020 Steuernummer Bf_StNr zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer für den Liegenschaftserwerb aufgrund der Ausscheidungsvereinbarung vom 13.12.2019 wird mit Null Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 16. Dezember 2019 wurde zur Ausscheidungsvereinbarung vom 13.12.2019 unter der Erfassungsnummer Erf_Nr eine Abgabenerklärung über Null Euro eingereicht. Dem zugrunde lag der unter Pt. II. dieses Erkenntnisses dargelegte (Rück)Erwerb einer Liegenschaft von der Gem_Immo GmbH & Co KG, für welchen die Steuerbefreiung gem. Art. 34 BudgetbegleitG 2001 in Anspruch genommen wurde.

2. Mit Bescheid vom 21. Dezember 2020 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) Grunderwerbsteuer iHv € xxx fest.

Der Bescheidbegründung zufolge sei in der Gemeinderatssitzung am 10. August 2006 nur die Ausgliederung des Grundstücks einschließlich aller Baulichkeiten beschlossen worden, auf dem

das Gemeindezentrum Gem_Name errichtet worden sei. Eine Auslagerung von Aufgaben sei nicht beschlossen worden.

Da bereits diesem Vorgang die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gem. Art. 34 § 1 BudgetbegleitG 2001 gefehlt hätten, könne diese Begünstigung auch nicht für die in der Gemeinderatssitzung am 20. November 2019 beschlossene Rückübertragung in Anspruch genommen werden.

3. In der Beschwerde vom 21. Jänner 2021 wurde ausgeführt, dass im Jahr 2006 die entsprechende Aufgabe tatsächlich übertragen worden sei und die Behörde zum damaligen Zeitpunkt die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 34 § 1 BudgetbegleitG 2001 als erfüllt angesehen habe. Der Gesetzgeber habe an keiner Stelle normiert, dass es für die Steuerbefreiung eines Beschlusses über die Ausgliederung bzw. Rückgliederung mit genau bezeichneter Aufgabe bedürfe.

4. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Februar 2021 unter Hinweis auf einschlägige Rechtsprechung mit der Begründung abgewiesen, der Gemeinderatsbeschluss vom 10. August 2006 enthalte keine Angaben darüber, welche Aufgaben ausgegliedert werden sollten.

5. Im Vorlageantrag vom 15. März 2021 erfolgte kein weiteres Vorbringen.

6. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14. Dezember 2021 zurückgezogen.

II. Sachverhalt

1. In der Gemeinderatssitzung am 10. August 2006 wurde die Ausgliederung des Grundstückes Gst_Nr der KG_EZ, einschließlich der darauf befindlichen Baulichkeiten „Gemeindezentrum Gem_Name“ in die neu zu errichtende Gem_Immo GmbH & Co KG beschlossen. Ebenfalls beschlossen wurden die Anmietung des Grundstücks durch die Bf von der Gem_Immo GmbH & Co KG und der Abschluss des entsprechenden Vertrages.

Der Bürgermeister wurde beauftragt, die mit der Ausgliederung einhergehenden Verträge (Rahmenvertrag und Einbringungsvertrag) vorzubereiten und abzuschließen.

Die Übertragung des oben bezeichneten Grundstücks an die Gem_Immo GmbH & Co KG erfolgte aus Anlass der geplanten Neuerrichtung bzw. Sanierung des Altbestandes des Gemeindezentrums (vgl. Stellungnahme v. 19.10.2021, BFG-Akt S. 54f).

2. Mit Gesellschaftsverträgen vom 14. September 2006 wurden die Gem_Immo GmbH und die Gem_Immo GmbH & Co KG errichtet. Alleinige Gesellschafterin der GmbH ist die Bf; die GmbH fungierte als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der KG, Kommanditistin war die Bf. Als

Gesellschaftszweck der GmbH sah der Gesellschaftsvertrag die Verwaltung von Liegenschaften und die Führung von Geschäften von Gesellschaften im Immobilienbereich, sowie die Beteiligung an bzw. Vertretung von gleichartigen oder ähnlichen Unternehmen vor. Der Gesellschaftsvertrag der KG nennt als Gegenstand des Unternehmens den Erwerb, die Nutzung sowie Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften und Liegenschaftsteilen. (vgl. FB-Auszüge und Gesellschaftsverträge, BFG-Akt S. 32-43)

3. Mit Vertrag vom 6. Februar 2007 brachte die Bf das Grundstück Gst_Nr der Liegenschaft KG_EZ, mit dem Objekt Gemeindezentrum, Adr, samt allen dazugehörigen Außenflächen in die Gem_Immo GmbH & Co KG durch Übertragung des Eigentums ein.

Die Einbringung erfolgte lt. Präambel in Erfüllung des zwischen der Gem_Immo GmbH & Co KG und der Bf abgeschlossenen Rahmenvertrages vom selben Datum über die Ausgliederung von Gebäude- und Liegenschaftsvermögen der Bf. (vgl. Einbringungsvertrag v. 6.2.2007, BFG-Akt S. 18ff)

In der Präambel des Rahmenvertrages wiederum ist festgehalten:

„Zur Steigerung der Effizienz und aus Gründen der einheitlichen, professionellen und kostengünstigeren Errichtung, Erweiterung, Instandhaltung und Verwaltung von Liegenschaften hat die Gemeinde eine Gesellschaft gegründet und wird zu Gunsten dieser Liegenschaften übereignen.“ (vgl. Rahmenvertrag v. 6.2.2007, BFG-Akt S. 60)

4. Ab Ende 2006 wurde das Gemeindezentrum Gem_Name durch die Gem_Immo GmbH & Co KG saniert bzw. umgebaut und in weiterer Folge an die Bf vermietet.

5. In der Gemeinderatssitzung am 20. November 2019 wurde der Beschluss gefasst, die an die Gem_Immo GmbH & Co KG übertragenen Aufgaben (Errichtung, Verwaltung und Betreuung Gemeindezentrum Gem_Name) wiederum an die Bf rückzuübertragen. Dieser Beschluss wurde mit Ausscheidungsvereinbarung der Gesellschafter der Gem_Immo GmbH & Co KG vom 13. Dezember 2019 zum Ablauf des 31. Dezember 2019 umgesetzt.

Unter Punkt Zweitens ist Folgendes vorgesehen:

Die an die „Gem_Immo GmbH & Co KG“ nach Maßgabe des § 1 Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 vormals übertragenen Aufgaben (Errichtung, Verwaltung und Betreuung Gemeindezentrum Gem_Name) werden gemäß Gemeinderatsbeschluss vom 20.11.2019 in Vollziehung der Rückgängigmachung von der „Gem_Immo GmbH & Co KG“ gemäß § 2 Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 an die Bf rückübertragen.

Unter Punkt Drittens ist festgehalten, dass *die Gem_Immo GmbH mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2019 aus der Gem_Immo GmbH & Co KG ausscheidet. Es verbleibt sohin nur noch die Bf als alleinige Gesellschafterin, weshalb gemäß § 142 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation erlischt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bf über.*

(vgl. Auszug NS GR-Sitzung v. 20.11.2019, BFG-Akt S. 24; Ausscheidungsvereinbarung, BFG-Akt S. 25ff)

6. Die Übertragung der Liegenschaft Gst_Nr der KG_EZ, einschließlich der darauf befindlichen Baulichkeiten „Gemeindezentrum Gem_Name“ von der Bf an die Gem_Immo GmbH & Co KG war unmittelbar veranlasst durch die Ausgliederung der Aufgabe der Sanierung bzw. Neuerrichtung des Gemeindezentrums Gem_Name von der Gemeinde an die KG.

III. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem Veranlagungsakt der Gem_Immo GmbH & Co KG, der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Oktober 2021, sowie den weiteren, jeweils in Klammer angeführten Beweismitteln.

1. Die Abgabenbehörde schloss aus dem Inhalt des Protokolls über die Gemeinderatssitzung vom 10. August 2006, dass ausschließlich die Übertragung einer Liegenschaft von der Gemeinde an die KG ohne die diese Übertragung unmittelbar veranlassende Ausgliederung von Aufgaben beschlossen worden sei. Es existiere kein einheitlicher Willensakt, in welchem die Grundstücksübertragung gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe festgelegt worden sei.

Es ist jedoch dem Gesetzestext des Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 nicht zu entnehmen, in welcher nach außen in Erscheinung tretenden Form die Tatbestandselemente der Bestimmung verwirklicht sein müssen.

2. Die unmittelbare Veranlassung der Liegenschaftsübertragung durch die Ausgliederung der Aufgabe „Sanierung/Neuerrichtung Gemeindezentrum“ ergibt sich im Beschwerdefall jedenfalls aus der Zusammenschau der Vorgänge bzw. der genannten Verträge: Die Bf beabsichtigte 2006, das Gemeindezentrum zu sanieren bzw. neu zu errichten. Aus diesem Anlass unterbreitete zunächst der steuerliche Vertreter dem Bürgermeister drei verschiedene, iZm der Verwirklichung dieses Vorhabens denkbare Vorgehensweisen. Ausdrücklich empfohlen hat der steuerliche Vertreter die Gründung einer Immobiliengesellschaft, an die die Aufgabe „Gemeindezentrum“ ausgegliedert und das dazu gehörige Grundstück übertragen werden sollten (vgl. Stellungnahme v. 19.10.2021, BFG-Akt S. 54 R; Schreiben v. 13.7.2006, BFG-Akt S. 63ff).

Diesem Vorschlag ist die Bf gefolgt und hat in der Gemeinderatssitzung vom 10. August 2006 die oben unter Pt. II. dieses Erkenntnisses dargestellten Beschlüsse gefasst. Darauf basierend wurden die Gem_Immo GmbH und die Gem_Immo GmbH & Co KG gegründet. Letzterer wurde mit Einbringungsvertrag von 6. Februar 2007 das bezeichnete Grundstück übertragen. Dieses Rechtsgeschäft wurde auf Grundlage des § 1 des Art. 34 BudbegleitG 2001 grunderwerbsteuerfrei abgewickelt. Im Rahmenvertrag über die Ausgliederung von

Liegenschaften der Bf vom selben Datum wurde in der Präambel ausdrücklich der Zweck der Übereignung von Liegenschaften der Gemeinde an die KG festgehalten (vgl. Rahmenvertrag v. 06.02.2007, BFG-Akt S. 66).

IV. Rechtslage und Erwägungen

1. Art. 34 BudgetbegleitG 2001 idF BGBl I 5/2013 („Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts“) statuiert unter § 1 Abs. 1 Folgendes:

Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen, unmittelbar veranlassten Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer und den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Für Zwecke der Umsatzsteuer gelten die Verhältnisse des Rechtsvorgängers weiter.

Gemäß § 2 leg. cit. ist § 1 sinngemäß auf alle durch die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Übertragungen, die von § 1 erfasst waren, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden.

Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich, ob die Tatbestandsmerkmale der unmittelbaren Veranlassung eines Rechtsgeschäftes (hier: Einbringung der Liegenschaft mit dem Objekt Gemeindezentrum) durch eine Ausgliederung von Aufgaben einer Gebietskörperschaft (hier: Bf) an eine juristische Person des privaten Rechts (hier: Gem_Immo GmbH & Co KG) erfüllt sind. Das weitere Tatbestandsmerkmal des beherrschenden Einflusses der Gebietskörperschaft auf die juristische Person des Privatrechts ist unstrittig.

2. Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben

2.1. 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 aufgrund von Kapitalbeteiligung und/oder Beeinflussung in der Nähe der öffentlichen Hand steht (*Ehrke/Pilz*, RFG 2003/17; *Funk*, Allgemeine verfassungs- und verwaltungsrechtliche Aspekte v. Ausgliederungen im Landesbereich, 1997).

Die Ausgliederung setzt somit die Übertragung von Aufgaben voraus. Daher liegt eine Ausgliederung nicht vor, wenn bloß Vermögen einer Körperschaft öffentlichen Rechts oder die Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe auf Private übertragen wird (*Ehrke/Pilz*, RFG 2003/17).

Nicht von Belang ist, ob hoheitliche oder nicht hoheitliche Aufgaben übertragen werden, sowie ob eine Aufgabe in ihrer Gesamtheit oder nur teilweise übertragen wird (VwGH 28.06.2007, 2006/16/0216; *Ehrke/Pilz*, RFG 2003/17; BFG 21.06.2006, RV/0192-S/06).

Ebenso wenig lässt sich der Bestimmung entnehmen, dass die Befreiung etwa nicht zur Anwendung gelangen soll, wenn die im Rahmen der Ausgliederung übertragene Aufgabe von der – hier – betreffenden Gemeinde im Rahmen des eigenen Wirkungsbereichs iSd Art. 116 Abs. 2 B-VG freiwillig wahrgenommen wurde.

Bereits oben unter Pt. III.2. dieses Erkenntnisses wurde dargelegt, dass im Beschwerdefall eine Ausgliederung und nicht bloß eine Übertragung von Vermögen stattgefunden hat. Bei der im Rahmen der Ausgliederung übertragenen Aufgabe handelte es sich um die Neuerrichtung bzw. den Umbau und die Sanierung, sowie den Betrieb und Erhalt des Gemeindezentrums.

2.2. Nicht erkennbar ist außerdem, dass über die Gem_Immo GmbH & Co KG ausschließlich die Finanzierung iZm dem Gemeindezentrum erfolgt wäre. Die Abgabenbehörde verweist in Ihrer Stellungnahme vom 08.11.2021 auf den Umstand, dass die Bf ein Sparbuch, welches sie als Rücklage für die Errichtung des Gemeindezentrums eingerichtet hat, mit Gemeinderatsbeschluss vom 06.11.2006 an die Gem_Immo GmbH & Co KG übertragen hat. Gerade dieser Umstand verdeutlicht jedoch, dass die Bf die Aufgabe der Errichtung/des Umbaus des Gemeindezentrums, welche sie ursprünglich selbst wahrzunehmen gedachte, sodann an die KG übertragen hat und ebenso mit zur Erfüllung dieser Aufgabe vorgesehenen Geldmitteln verfahren ist. Im Übrigen ist nicht etwa ein Kreditvertrag, den die Gem_Immo GmbH & Co KG mit einer Bank – somit einem Dritten – zur Finanzierung der iZm dem Gemeindezentrum anfallenden Arbeiten aufgenommen hätte, Gegenstand des Beschwerdeverfahrens, sondern die Übertragung der Liegenschaft, auf welcher sich das Gemeindezentrum befindet.

Die Abgabenbehörde zitiert in diesem Zusammenhang Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes bzw. Unabhängigen Finanzsenates zur beantragten Befreiung von der Rechtsgebühr iZm Kreditverträgen, welche jedoch das Vorbringen der Abgabenbehörde nicht zu stützen vermögen. Im der Entscheidung vom 16.09.2005, RV/1809-W/03, zugrundeliegenden Sachverhalt erfolgt die Gründung einer Gemeinde-KEG nach dem Parteivorbringen, um den Gemeindehaushalt nicht mit der Finanzierung bestimmter Gemeindeaufgaben zu belasten. Eine unmittelbare Veranlassung des zur Finanzierung dieser Aufgaben durch die Gemeinde-KEG abgeschlossenen Kreditvertrages durch die Ausgliederung dieser Aufgaben war zu verneinen. Auch im der Entscheidung vom 03.04.2006, RV/0419-W/06, zu beurteilenden Sachverhalt fehlte es an der Kausalität einer Ausgliederung für den Abschluss des Kreditvertrages. In beiden Fällen wurde überdies der Kreditvertrag mit einem Dritten, nämlich der Bank, abgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095) erfüllen die Voraussetzung der Unmittelbarkeit jedoch nur Rechtsgeschäfte, die zwischen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Aufgaben ausgliedert und überträgt, und der (im zitierten Fall:) juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, abgeschlossen werden und die die Ausgliederung und Übertragung selbst betreffen. Nicht umfasst sind Rechtsgeschäfte zwischen dieser juristischen Person des privaten Rechts und einem Dritten.

3. Unmittelbare Veranlassung

Als unmittelbar veranlasst können nur solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die die Ausgliederung das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet, nicht aber solche Vorgänge, für die die Ausgliederung nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (*Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 960).

Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben muss ein direkter Zusammenhang bestehen. *Ehrke/Pilz* (RFG 2003/17) verstehen „unmittelbar veranlasst“ in dem Sinn, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Es dürfe nach den genannten Autoren dabei 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 oder Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstelle. Die Autoren stimmen *Huemer/Moser* darin zu, 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, müsse für die Anwendung des Art. 34 § 1 Abs. 1 erster Satz BudgetbegleitG 2001 unbeachtlich sein.

Das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Art. 34 § 1 BugetBegleitG 2001, nämlich die Ausgliederung bzw. Übertragung von Aufgaben sowie die unmittelbare Veranlassung des verkehrsteuerbaren Vorganges durch selbige war auf der Sachverhaltsebene zu prüfen. Auf Pt. III. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Wie oben dargelegt, erfolgte das Rechtsgeschäft der Liegenschaftsübertragung von der Bf an die Gem_Immo GmbH & Co KG unmittelbar aus der Ausgliederung der Aufgabe der Errichtung, Erhaltung und Verwaltung des Gemeindezentrums. Die Voraussetzungen für die Grunderwerbsteuerfreiheit dieses Rechtsgeschäfts iSd § 1 des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 lag 2006 somit vor. Dasselbe gilt für die 2019 erfolgte Rückgliederung iSd § 2 leg. cit..

Es kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinesfalls als schädlich erachtet werden, dass in der Niederschrift über die Gemeinderatssitzung vom 10. August 2006 dem Wortlaut nach (nur) die „Ausgliederung des Grundstückes (...)“ beschlossen wurde, zumal sich aus dem weiteren Inhalt der Niederschrift eindeutig schließen lässt, dass Inhalt der abzuschließenden Verträge und Gesellschaftszweck der Gem_Immo GmbH & Co KG ebenfalls Diskussionsthemen der Gemeinderatssitzung gewesen sein dürften.

Unzulässigkeit 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.

Im Beschwerdefall war ausschließlich eine Sachverhaltsfrage zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 20. Dezember 2021