

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7100134/2012

Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien  
[www.bfg.gv.at](http://www.bfg.gv.at)  
DVR: 2108837

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Bescheidbeschwerden der BF, ADR, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramerstr. 19 (IZD-Tower), 1220 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel 1.) vom 2. September 2009 zu ErfNr\*\*\*\*\*1, 2.) vom 28. November 2011 zu ErfNr\*\*\*\*\*2 und 3.) vom 28. November 2011 zu ErfNr\*\*\*\*\*3, alle betreffend Gesellschaftsteuer (StNr.\*\*\*), zu Recht erkannt:

Den Bescheidbeschwerden wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensablauf des Verfahrens zu RV/7103080/2011**

#### **1. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr\*\*\*\*\*1**

##### **1.1. Gesellschaftsteuererklärung**

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 3. März 2011 zeigte die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) an, dass sie einen Gesellschafterzuschuss erhalten habe. Über den Rechtsvorgang sei am 28. September 2010 eine Urkunde aufgenommen worden. Der Wert der Leistung wurde mit € Null erklärt.

Für diesen Rechtsvorgang machte die Bf. eine Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001 mit folgender Begründung geltend:

*“Die KÖRPERSCHAFT hat als 100%ige Gesellschafterin der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. einen Zuschuss in Höhe von EUR 1 Mio für die Neuerrichtung der GEBÄUDE*

*der KÖRPERSCHAFT in ORT1 geleistet. Dieser Zuschuss fällt unter die Anwendbarkeit des Artikel 34 BudgetbegleitG 2001, da es sich dabei aus wirtschaftlicher Sicht um eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KÖRPERSCHAFT) an eine juristische Person (BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H.) handelt. Neben der Anschaffung der Liegenschaft werden der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. auch alle Tätigkeiten und Aufgaben iZm der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibung nach den vergaberechtlichen Vorschriften, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) übertragen.“*

## **1.2. Vorhalteverfahren durch das Finanzamt**

Am 1. Juni 2011 richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die Bf.:

*"Mit elektronischer Abgabenerklärung wurde beim h.o. Finanzamt ein Zuschuss über € 1.000.000,-- angezeigt und dafür die Befreiung von der Gesellschaftsteuer gemäß Art. 34 BBG 2001 beantragt.*

*Zwecks Überprüfung der beantragten Befreiungsbestimmung werden Sie ersucht folgende Unterlagen vorzulegen:*

*1) Ausgliederungsbeschluss betreffend der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben an die "BF.", aus welchem hervorgeht, dass die beantragte Befreiung für den Gesellschafterzuschuss gewährt werden kann.*

*2) Schreiben über die Zuschusszusage sowie Überweisungsbeleg in Kopie!*

*3) Den Ausführungen auf der Abgabenerklärung im Punkt "Steuerbefreiung" ist zu entnehmen, dass auch ein Grundstück erworben wurde und auch alle Tätigkeiten und Aufgaben ( Planung und Errichtung der Neubauten, ect)!*

*a) Welche Liegenschaft wurde angeschafft?*

*b) Wann wurde diese angeschafft?*

*c) Vorlage einer Kopie des Kaufvertrages über die Anschaffung?*

*d) Wann wurde dieser Rechtsvorgang beim h.o. Finanzamt angezeigt?*

*e) Welche Neubauten wurden errichtet, ect.?*

*Um Stellungnahme dazu wird ersucht!"*

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bf. dem FA mit Schriftsatz vom 26. Juli 2011 folgende Unterlagen:

1. Beschluss betreffend die Ausgliederung von Aufgaben der KÖRPERSCHAFT (kurz KÖR) an die Bf.

2. Antrag an das Erweiterte Präsidium bezüglich der Einbringung von Liegenschaften der KÖR in die Bf. sowie die Kopie des Überweisungsbeleges

3. Gesellschafterbeschluss über den Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages für die neue GEBÄUDE in ORT1 und die Kopie des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages. Dieser Rechtsvorgang sei am 26. Juli 2011 von der XX beim Finanzamt angezeigt worden.

## **1.3. Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. September 2011**

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. September 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.000.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 10.000,00 fest. Die Begründung des Bescheides lautet wie Folgt:

*"Mit Antwortschreiben vom 19.08.2011 wurde u.a. der Ausgliederungsbeschluss vom 27.5.2010 über die Ausgliederung von Aufgaben der GESELLSCHAFTERIN an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. in Kopie vorgelegt.*

*Gegenstand dieses Beschlusses ist die Anschaffung der Liegenschaft sowie die Übertragung von Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibungen sowie die Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft und deren weitere Verwertung.*

*Die Leistung eines Zuschusses in der Höhe von € 1.000.000,-- ist nicht Inhalt dieses Beschlusses."*

#### **1.4. Berufung**

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Bf. die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit Null mit folgender Begründung:

*"Die KÖR ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts ("KÖR"), die die Betreuung ihrer Mitglieder über diverse GEBÄUDEn ausführt. Die KÖR führt seit Beginn des Jahres 2010 die Neuerrichtung von mehreren GEBÄUDEn (ORT1, ORT2, ORT3, ORT4) durch.*

*Zur Abwicklung der Neuerrichtung, Sanierung und weiteren Verwertung der Liegenschaften der GEBÄUDEn hat die KÖR mit Beschluss vom 27.5.2010 (siehe Anlage /1) die entsprechenden Aufgaben an einen privaten Rechtsträger, die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. ("GEB") ausgegliedert und übertragen. Die GEB ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der KÖR. Weiters wurde mit Beschluss vom 27.5.2010 durch das erweiterte Präsidium der KÖR die zur Verfügungstellung der liquiden Mittel durch die KÖR an die GEB zur Durchführung der Projekte beschlossen (siehe Anlage /2).*

*Im Zuge der Neuerrichtung der GEBÄUDEn werden Liegenschaften von der KÖR in die GEB eingelegt bzw. werden die Liegenschaften direkt durch die GEB angeschafft. Neben der Anschaffung der Liegenschaften wurden der GEB auch alle Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibung nach den vergaberechtlichen Vorschriften, der Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) übertragen.*

*Gemäß Art 34 des BBG 2001 sind "die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen [...] unmittelbar veranlassten Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren befreit".*

*Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung setzt voraus, dass Aufgaben einer KÖR an eine juristische Person ausgegliedert und übertragen werden. Weiters verlangt Art*

34 BBG 2001, dass Kausalität zwischen der Ausgliederung und der Finanzierung der ausgegliederten und übertragenen Aufgaben gegeben ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Handlungen durch einen einheitlichen Willen getragen sind, sich in einem Rechtsakt manifestieren und in detaillierter Form dokumentiert sind (vgl. Huemer/Moser in Gröhs ua (Hrsg) Ausgliederungen (2003) 397 (410f)).

Die KÖR hat die Ausgliederung von Aufgaben und Übertragung von diesen an die GEB mit Beschluss vom 27.5.2010 gefasst. Wie bereits oben angeführt, hat die KÖR als 100%ige Gesellschafterin unserer Mandantin zeitgleich mit der Übertragung der Liegenschaften auch die Zuführung der zur Abwicklung der Projekte notwendigen liquiden Mittel mit Beschluss des erweiterten Präsidium vom 27.5.2010 beschlossen. Für die im gegenständlichen Fall betroffene GEBÄUDE der KÖR in ORT1 wurde daher die Zahlung der für die Neuerrichtung der GEBÄUDE der KÖR in ORT1 notwendigen liquiden Mittel in Form eines Zuschusses in Höhe von EUR 1.000.000,00 – entsprechend des gefassten Beschlusses – zur Verfügung gestellt. Der verkehrsteuerbare Vorgang der Zuschussgewährung wird daher eindeutig in dem Beschluss vom 27.5.2010 durch das erweiterte Präsidium der KÖR gefasst und entsprechend dokumentiert und erfüllt damit den vom Gesetz geforderten unmittelbaren Zusammenhang mit den ausgegliederten Aufgaben. Dies geht auch aus dem Abruf der liquiden Mittel (Anlage /3) der GEB an die KÖR hervor, da sich dieser auf den Beschluss des erweiterten Präsidiums der KÖR vom 27.5.2010 stützt. Die Höhe des Zuschusses war zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der KÖR noch nicht bestimmbar, da sich dieser nach dem zur Durchführung der ausgegliederten Aufgaben notwendigen finanziellen Bedarf richtet und nicht vorhersehbar ist.

Zwischen dem Ausgliederungsvorgang und dem Finanzierungsvorgang durch die KÖR besteht somit ein eindeutiger kausaler Zusammenhang, der durch die gefassten Beschlüsse vom 27.5.2010 auch ausreichend dokumentiert ist.

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes ist unseres Erachtens die Befreiungsbestimmung des Artikels 34 BBG 2001 auf den Zuschuss in Höhe von EUR 1.000.000,00 anzuwenden, da alle gesetzlich geforderten Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, sodass keine Gesellschaftsteuer anfällt."

## **2. Verfahren vor dem UFS**

### **2.1. Vorlage der Berufung an den UFS**

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Durchführung weiterer Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt. Im Vorlagebericht – der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde – beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung und führte zur Begründung noch Folgendes aus:

*"Die Leistung eines Gesellschafterzuschusses der KÖR an die Berufungswerberin unterliegt dann nicht der Gesellschaftsteuer, wenn von Beginn an ein Höchstbetrag im Ausgliederungsbeschluss vereinbart ist und der Zuschuss für den ausgegliederten Zweck gegeben worden ist. Im gegenständlichen Fall kann dem Ausgliederungsbeschluss kein*

*Höchstbetrag entnommen werden. Daher steht die Befreiung nach Art. 34 BBG 2001 nicht zu.“*

## **2.2. ergänzender Schriftsatz der Bf. vom 18. November 2011**

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 18. November 2011 stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO auf mündliche Verhandlung sowie einen Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Außerdem gab die Bf. folgende Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht ab:

*"Unter die Befreiungsbestimmung des Art. 34 BBG 2001 fällt auch eine Zuschussgewährung einer Körperschaft öffentlichen Rechts an private Rechtsträger, wenn dieser Zuschuss der Ausführung der ausgegliederten Aufgabe dient und mit dem Ausgliederungsvorgang in einem kausalen Verhältnis steht.*

*Die Befreiung des Art 34 von Gesellschaftsteuer ist untrennbar mit dem geforderten Kausalzusammenhang verbunden. Die im Zuge der Gründung erfolgte Einzahlung des Nennkapitals sowie die den gesetzlichen Erfordernissen entsprechende Kapitalausstattung sollte als kausal zu betrachten sein (vgl. Huemer/Moser in Gröhs ua (Hrsg) Ausgliederungen (2003) 413f). Zuschüsse, die eine entsprechende Kapitalausstattung der Gesellschaft herstellen sollen, sind auch dann als kausal mit dem Ausgliederungsvorgang zu sehen, wenn diese bereits im Übertragungsakt konkretisiert sind. Die entsprechende Konkretisierung der zu leistenden Zuschüsse erfolgt durch die KÖR mit dem Beschluss an das erweiterte Präsidium vom 27.5.2010. Im Beschluss ist wie folgt geregelt: "Zum Zeitpunkt des Einbringens der Liegenschaften werden auch die zur Abwicklung der Projekte notwendigen liquiden Mittel von der KÖR in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. eingebracht." Klargestellt wird mit der Formulierung "notwendige Mittel", dass die Gesellschafterin KÖR verpflichtet ist, die Finanzierung der ausgegliederten Aufgaben in Höhe der anfallenden Investitionskosten zu finanzieren. Die KÖR als alleinige Gesellschafterin hat dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft mit entsprechendem Kapital ausgestattet ist, damit diese die übertragenen Aufgaben durchführen kann. Die Übernahme der obligatorischen Finanzierungsverpflichtung durch die Wirtschaftskammer im Vorhinein ist vergleichbar mit der verpflichtenden Übernahme von Verlustabdeckungen vor Verlustentstehung – auch in diesen Fällen ist die Höhe des zu leistenden Zuschusses im Vorhinein nicht bekannt.*

*Wir halten fest, dass die Formulierung des Art. 34 BBG 2001 keinen Hinweis darauf enthält, dass die Höhe eines solchen Gesellschafterzuschusses bereits bei Ausgliederung der Aufgabe betragsmäßig festgelegt werden muss. Gefordert wird in Art 34 BBG 2001 der kausale Zusammenhang, welche durch die vorliegende Dokumentation eindeutig belegt ist.*

*Eine betragsmäßig abschließende bzw. exakte Bestimmung der benötigten liquiden Mittel zur Erfüllung der ausgegliederten Aufgaben ist in vielen Fällen im Vorhinein gar nicht möglich. Die vom Finanzamt im Vorlagebericht vertretene Rechtsansicht findet weder im*

*Gesetzestext noch in der dazu ergangenen Judikatur und Literatur Deckung und würde zu dem zweckwidrigen Ergebnis führen, dass regelmäßig ein um Vielfaches höherer Betrag, als der grundsätzlich angenommene, im betreffenden Ausgliederungsbeschluss angegeben würde, um auf jeden Fall unter die Befreiungsbestimmung des Art. 34 BBG 2001 zu fallen"*

## **II. Verfahrensablauf des Verfahrens zu RV/7100133/2012**

### **1. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr\*\*\*\*\*2**

#### **1.1. Gesellschaftsteuererklärung**

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 19. September 2011 zeigte die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) an, dass sie einen Gesellschafterzuschuss erhalten habe. Über den Rechtsvorgang sei am 28. September 2010 eine Urkunde aufgenommen worden. Der Wert der Leistung wurde mit € Null erklärt.

Für diesen Rechtsvorgang machte die Bf. eine Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001 mit folgender Begründung geltend:

*“Die KÖRPERSCHAFT hat als 100%ige Gesellschafterin der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. einen Zuschuss in Höhe von EUR 1.010.000,00 für die Neuerrichtung der GEBÄUDE der KÖRPERSCHAFT in ORT1 geleistet. Dieser Zuschuss fällt unter die Anwendbarkeit des Artikel 34 BudgetbegleitG 2001, da es sich dabei aus wirtschaftlicher Sicht um eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KÖRPERSCHAFT) an eine juristische Person (BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H.) handelt. Neben der Anschaffung der Liegenschaft werden der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. auch alle Tätigkeiten und Aufgaben iZm der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibung nach den vergaberechtlichen Vorschriften, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) übertragen.“*

Der Erklärung angeschlossen waren

1. Schreiben der Bf. an die KÖR vom 19. September 2011 mit dem Betreff "Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweitertem Präsidium vom 27.5.2010" und
2. Gesellschafterbeschluss vom 2. Februar 2011 über den Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages für die neue GEBÄUDE in ORT1

#### **1.2. Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2011**

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.010.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 10.100,00 fest. Die Begründung des Bescheides lautet wie Folgt:

*"Gegenstand des Ausgliederungsbeschlusses vom 27.5.2010 ist die Anschaffung der Liegenschaft sowie die Übertragung von Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibungen sowie die Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft und deren weitere Verwertung. Die Leistung eines Zuschusses in der Höhe von € 1.010.000,-- ist nicht Inhalt dieses Beschlusses.*

*da aus dem vorliegenden Ausgliederungsbeschluss vom 27.05.2010 nicht hervorgeht, dass auch ein Gesellschafterzuschuss in der Höhe von € 1.1010.000,00 (2. Teilbetrag) zu gewähren ist, kommt die von Ihnen beantragte Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung, sodass für den Gesellschafterzuschuss die Gesellschaftsteuer zu erheben war."*

### **1.3. Berufung**

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Bf. die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit Null mit folgender Begründung:

*"Der berufungsgegenständliche Gesellschafterzuschuss wurde im Zusammenhang mit der Ausgliederung von Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. als 100%ige Tochtergesellschaft gewährt. Die Ausgliederung von Aufgaben wurde unter der Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des Art 34 BBG 2001 durchgeführt und ist daher von der Gesellschaftsteuer befreit.*

*Hinsichtlich einer detaillierten Darstellung des Sachverhaltes und des Ausgliederungs- und Finanzierungsvorganges dürfen wir auf unser Berufung vom 3.10.2011 gegen den Bescheid vom 2.9.2011 verweisen (Anlage /.1) sowie auf unsere Stellungnahme betreffend die Verständigung zur Vorlage unserer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vom 18.11.2011 (Anlage /.2), da es hier inhaltlich um den ersten Teilbetrag des Gesellschafterzuschusses geht und der Bescheid vom 28.11.2011 den zweiten Teilbetrag betrifft.*

*Wir haben in der Begründung der Berufung vom 3.10.2011 und unserer Stellungnahme vom 18.11.2011 darauf hingewiesen, dass eine betragsmäßige abschließende bzw. exakte Bestimmung der benötigten liquiden Mittel zur Erfüllung der ausgegliederten Aufgaben in vielen Fällen im Vorhinein gar nicht möglich ist..*

*Nach dem Gesetzestext aber auch nach dem Zweck der Bestimmung muss es ausreichend sein, wenn im Ausgliederungsbeschluss bestimmt wird, dass die für die Abwicklung der ausgegliederten Aufgaben notwendigen liquiden Mittel in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. eingebracht werden. Die vom Finanzamt im Vorlagebericht sowie die im Gesellschaftersteuerbescheid vom 28.11.2011 vertretene Rechtsansicht betreffend weiterer Voraussetzungen findet werde im Gesetzestext noch in der dazu ergangen Judikatur und Literatur Deckung.*

## **2. Verfahren vor dem UFS**

### **2.1. Vorlage der Berufung an den UFS**

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Durchführung weiterer Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt. Im Vorlagebericht – der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde – beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung und führte zur Begründung noch Folgendes aus:

*“Die Leistung eines Gesellschafterzuschusses der KÖR an die Berufungswerberin unterliegt dann nicht der Gesellschaftsteuer, wenn von Beginn an ein Höchstbetrag im Ausgliederungsbeschluss vereinbart ist und der Zuschuss für den ausgegliederten Zweck gegeben worden ist. Im gegenständlichen Fall kann dem Ausgliederungsbeschluss kein Höchstbetrag entnommen werden. Daher steht die Befreiung nach Art. 34 BBG 2001 nicht zu.“*

### **III. Verfahrensablauf des Verfahrens zu RV/7100134/2012**

#### **1. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr\*\*\*\*\*3**

##### **1.1. Gesellschaftsteuererklärung**

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 19. September 2011 zeigte die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) an, dass sie einen Gesellschafterzuschuss erhalten habe. Über den Rechtsvorgang sei am 28. September 2010 eine Urkunde aufgenommen worden. Der Wert der Leistung wurde mit € Null erklärt.

Für diesen Rechtsvorgang machte die Bf. eine Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001 mit folgender Begründung geltend:

*“Die KÖRPERSCHAFT hat als 100%ige Gesellschafterin der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. einen Zuschuss in Höhe von EUR 825.000,00 für die Neuerrichtung der GEBÄUDE der KÖRPERSCHAFT in ORT2 geleistet. Dieser Zuschuss fällt unter die Anwendbarkeit des Artikel 34 BudgetbegleitG 2001, da es sich dabei aus wirtschaftlicher Sicht um eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KÖRPERSCHAFT) an eine juristische Person (BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H.) handelt. Neben der Anschaffung der Liegenschaft werden der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. auch alle Tätigkeiten und Aufgaben iZm der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibung nach den vergaberechtlichen Vorschriften, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) übertragen.“*

Der Erklärung angeschlossen waren

1. Schreiben der Bf. an die KÖR vom 19. September 2011 mit dem Betreff "Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweitertem Präsidium vom 27.5.2010" und
2. Gesellschafterbeschluss vom 3. September 2010 über den Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages für die neue GEBÄUDE in ORT2

##### **1.2. Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2011**

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 825.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 8.250,00 fest. Die Begründung des Bescheides lautet wie Folgt:

*"Gegenstand des Ausgliederungsbeschlusses vom 27.5.2010 ist die Anschaffung der Liegenschaft sowie die Übertragung von Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibungen sowie die Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft und deren weitere Verwertung. Die Leistung eines Zuschusses in der Höhe von € 825.000,00 ist nicht Inhalt dieses Beschlusses.*

*da aus dem vorliegenden Ausgliederungsbeschluss vom 27.05.2010 nicht hervorgeht, dass auch ein Gesellschafterzuschuss in der Höhe von € 825.000,00 (2. Teilbetrag) zu gewähren ist, kommt die von Ihnen beantragte Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung, sodass für den Gesellschafterzuschuss die Gesellschaftsteuer zu erheben war."*

### **1.3. Berufung**

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Bf. die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit Null mit folgender Begründung:

*"Der berufungsgegenständliche Gesellschafterzuschuss wurde im Zusammenhang mit der Ausgliederung von Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. als 100%ige Tochtergesellschaft gewährt. Die Ausgliederung von Aufgaben wurde unter der Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des Art 34 BBG 2001 durchgeführt und ist daher von der Gesellschaftsteuer befreit.*

*Hinsichtlich einer detaillierten Darstellung des Sachverhaltes und des Ausgliederungs- und Finanzierungsvorganges dürfen wir auf unser Berufung vom 1.6.2011 gegen den Bescheid vom 28.4.2011 verweisen (Anlage /.1).*

*Weiters ist seitens unserer Mandantschaft derzeit ein Verfahren beim UFS anhängig, das einen mit dem dieser Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt identen Ausgliederungsvorgang betrifft. Wir dürfen daher auch auf unserer Stellungnahme vom 18.11.2011 in diesem Verfahren verweisen (Stellungnahme zur Verständigung der Vorlage unserer Berufung an den UFS). Es geht im genannten Verfahren um den ersten Teilbetrag des Gesellschafterzuschusses; der mit diesem Schreiben bekämpfte Bescheid vom 28.11.2011 betrifft den zweiten Teilbetrag (Anlage /.2).*

*Wir haben in der Begründung der Berufung vom 28.4.2011 und unserer Stellungnahme vom 18.11.2011 darauf hingewiesen, dass eine betragsmäßige abschließende bzw. exakte Bestimmung der benötigten liquiden Mittel zur Erfüllung der ausgegliederten Aufgaben in vielen Fällen im Vorhinein gar nicht möglich ist. Nach dem Gesetzestext aber auch nach dem Zweck der Bestimmung muss es ausreichend sein, wenn im Ausgliederungsbeschluss bestimmt wird, dass die für die Abwicklung der ausgegliederten*

*Aufgaben notwendigen liquiden Mittel in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. eingebracht werden.*

*Die vom Finanzamt im Vorlagebericht sowie die im Gesellschaftersteuerbescheid vom 28.11.2011 vertretene Rechtsansicht betreffend weiterer Voraussetzungen findet weder im Gesetzestext noch in der dazu ergangenen Judikatur und Literatur Deckung.*

## **2. Verfahren vor dem UFS**

### **2.1. Vorlage der Berufung an den UFS**

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Durchführung weiterer Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt. Im Vorlagebericht – der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde – beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung und führte zur Begründung noch Folgendes aus:

*“Die Leistung eines Gesellschafterzuschusses der KÖR an die Berufungswerberin unterliegt dann nicht der Gesellschaftsteuer, wenn von Beginn an ein Höchstbetrag im Ausgliederungsbeschluss vereinbart ist und der Zuschuss für den ausgegliederten Zweck gegeben worden ist. Im gegenständlichen Fall kann dem Ausgliederungsbeschluss kein Höchstbetrag entnommen werden. Daher steht die Befreiung nach Art. 34 BBG 2001 nicht zu.“*

## **IV. Verfahren vor dem BFG**

### **1. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG**

Die von der Bf. gegen die drei oben angeführten Bescheide eingebrachten Berufungen waren am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO die Zuständigkeit zur Entscheidung auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach Punkt 3.3.3. der Geschäftsverteilung ist für diese Rechtssachen die Gerichtsabteilung \*\*\*2 (Einzelrichterin: Ri) zuständig.

Bemerkt wird, dass die weiteren Rechtssachen, auf die die Bf. in ihren Schriftsätzen Bezug genommen hat, in der Gerichtsabteilung \*\*\*1 zu den Geschäftszahlen RV/7100725/2012, RV/7102737/2012 und RV/7102738/2012 bzw. in der Gerichtsabteilung \*\*\*1-1 zur Geschäftszahl RV/7100382/2012 anhängig sind und nicht Gegenstand dieser Entscheidung sind.

### **2. Beweisaufnahme durch das BFG**

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte zu ErfNr\*\*\*\*\*1, ErfNr\*\*\*\*\*2, ErfNr\*\*\*\*\*3, ErfNr\*\*\*\*\*4 und ErfNr\*\*\*\*\*5 sowie durch Abfrage im Firmenbuch zu FN\*\*\*\* samt Einsicht in die Urkundensammlung (Jahresabschlüsse der Bf. zum 31.12.2010 und 31.12.2011).

### **3. Vorhalteverfahren des BFG**

#### **3.1. Vorhalt vom 28. Februar 2014**

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Februar 2014 brachte die Bf. mit Schriftsatz vom 22. April 2014 noch eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ein und legte die am Ende angeführten Unterlagen vor:

*"A. Verfahrensrechtliche Vorbemerkungen*

*Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat*

*In den verfahrensrechtlichen Vormerkungen zur derzeitigen rechtlichen Beurteilung verneint das Bundesfinanzgericht den Rechtsanspruch der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.*

*Wie vom BFG ausgeführt, hat gemäß § 274 Abs 1 BAO eine mündliche Verhandlung ua dann stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Auch die Senatszuständigkeit ist gemäß § 272 Abs 2 BAO in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu beantragen.*

*Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass entgegen dem Vorhalt des BFG die mündliche Verhandlung und die Senatszuständigkeit im Vorlageantrag vom 23. Jänner 2012 betreffend das Verfahren zu ErfNr\*\*\*\*\*3 (Zuschuss „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2“) beantragt wurde und unseres Erachtens dementsprechend auch hinsichtlich dieser Beschwerde eine mündliche Verhandlung mit . Senatszuständigkeit stattzufinden hat.*

*Richtig ist, dass die Anträge auf Durchführung der mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat in den Verfahren zu ErfNr\*\*\*\*\*1 (Zuschuss „1. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“) und ErfNr\*\*\*\*\*6 (Zuschuss „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“) nicht in der Berufung vom 3. Oktober bzw 27. Dezember 2011 gestellt wurden. Die Berufung wurde ohne Durchführung weiterer Ermittlungen und ohne Erlass einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 19. Oktober 2011 (ErfNr\*\*\*\*\*1) bzw. 11. Jänner 2012 (ErfNr\*\*\*\*\*6) dem UFS vorgelegt. Die Möglichkeit der Stellung des Antrages gemäß § 274 Abs 1 BAO bzw § 272 Abs 1 BAO war - da kein Vorlageantrag erforderlich war - nicht möglich.*

*Verbindung der Verfahren zu RV/7103080/2011, RV/7100133/2012 und RV/7100134/2012*

*Das BFG argumentiert die Ablehnung der Verbindung der Verfahren mit der Zuständigkeit der Gerichtsabteilung \*\*\*1-1 (Entscheidung durch den Senat: Berichterstatter: Richter2, Vorsitzende: Richter1) im Verfahren zu GZ RV/7100382/2012. Aber auch im gegenständlichen Verfahren zu RV/7100134/2012 wurde wie bereits oben ausgeführt - und wie auch im Verfahren RV/7100382/2012 - im Vorlageantrag der Antrag auf Entscheidung durch den Senat gestellt.*

*Materiellrechtlich werfen sämtliche vor dem BFG anhängige Verfahren die gleichen Rechtsfragen auf.*

*In allen anhängigen Verfahren geht es um die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des Art 34 § 1 Abs 1 Budgetbegleitgesetz 2001 auf die geleisteten Zuschüsse der KÖRPERSCHAFT.*

*Strittig ist, ob die Zuschüsse unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung der Aufgaben der Gebietskörperschaft bedingt sind.*

*Frau Ri fungiert in allen gegenständlichen Verfahren entweder als Einzelrichterin oder als Vorsitzende des Senates. Wie bereits dargelegt und aus dem bisherigen Verfahrensgang aller betroffenen Verfahren ersichtlich, sind die vorgebrachten Argumente und Beweismittel (zB. Beschluss der KÖRPERSCHAFT vom 27. Mai 2010 über die Ausgliederung von Aufgaben an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H.) aufgrund der vergleichbaren Sach- und Rechtslage im Wesentlichen deckungsgleich. Die Verbindung würde die Verfahrensdauer deutlich verkürzen und daher wesentlich zur Verfahrensbeschleunigung und -vereinfachung beitragen.*

*Aus diesem Grund stellen wir den*

### **ANTRAG**

*auf Verbindung der Verfahren des BFG zu den Geschäftszahlen RV/7103080/2011 („1. Teilbetrag ORT1“), RV/7100133/2012 („2. Teilbetrag ORT1“), RV/7100725/2012 („1. Teilbetrag ORT3“), RV/7102737/2012 und RV/7102738/2012 („2. Teilbetrag ORT3“), RV/7100382/2012 („1. Teilbetrag ORT2“) und RV/7100134/2012 („2. Teilbetrag ORT2“).*

*B. Zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001*

*Wie bereits vom BFG dargelegt, sind gemäß Art 34 BudgetbegleitG 2001 von ua der Gesellschaftsteuer befreit, sofern die anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten (oder öffentlichen) Rechts, die unter herrschenden Einfluss der Gebietskörperschaft stehen, bedingt sind.*

*Unstrittig ist, dass die KÖRPERSCHAFT, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, 100 %-ige Gesellschafterin der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. ist und einen beherrschenden Einfluss im Sinne des Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 ausübt.*

*Auch die Ausgliederung und Übertragung der Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. wird vom Bundesfinanzgericht nicht bezweifelt. Da aus dem in den Verfahren bereits mehrfach vorgelegten Beschluss der KÖRPERSCHAFT vom 27. Mai 2010 über die Ausgliederung von Aufgaben an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. zweifelsfrei hervorgeht, dass die Anschaffung der Liegenschaften, sowie alle Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibungen nach den vergaberechtlichen Vorschriften, mit der Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaften, sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) auf die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. übertragen werden.*

*Das Bundesfinanzgericht räumt ein, dass lediglich strittig ist, ob "die drei hier gegenständlichen Rechtsvorgänge - Zuschüsse in Höhe von 1. € 1.000.000,00 („1. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“), 2. € 1.010.000,00 („2. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“) und 3. € 825.000,00 („2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2“) - unmittelbar durch eine*

*Aufgabenübertragung veranlasst wurden" (vgl Vorhalt des BFG vom 28. Februar 2014, S 19).*

*Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung (zu anderen Befreiungsbestimmungen mit der Wortfolge "unmittelbar veranlasst", vgl VwGH 14.10.1971, 2259/70) ist das Kriterium der Unmittelbarkeit dann erfüllt, wenn "die Handlung für die das Gesetz (hier: die Ausgliederung) das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bildet" (vgl Arnold, Rechtsgebühren 9, § 33 TP 5, Rz 37a). Die notwendige Kausalität erfordert daher eine "von einem einheitlichen Willen getragene Handlung, die sich in einem Rechtsakt manifestiert" (Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pricher/Prändl (Hrsg), Ausgliederungen, S 397 ff).*

*Wie bereits dargelegt und vom Bundesfinanzgericht im Vorhalt vom 28. Februar 2014 erörtert, wurde der Beschluss über die Ausgliederung der oben genannten Aufgaben an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H am 27. Mai 2010 in ORT5 von Frau AA und Herrn BB gefasst. Noch am gleichen Tag wurde in der Sitzung des Erweiterten Präsidiums der KÖRPERSCHAFT, ebenfalls in ORT5 stattfindend und unter Vorsitz von Frau AA, der einstimmige Beschluss zur Einbringung der "notwendigen liquiden Mittel zur Abwicklung der Projekte" im Zeitpunkt der Einbringung der Liegenschaften gefasst. Vorweg wird im Beschluss des Erweiterten Präsidiums der KÖRPERSCHAFT dargelegt, dass diese "im Zuge der Neuerrichtung von GEBÄUDEN die Liegenschaften ORT1, xxxx und ORT2, xxxxxx" erwirbt und diese Liegenschaften, sowie die Liegenschaft ORT3, xxxxxxxx "zum Zwecke der Errichtung und anschließenden Vermietung in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H einbringt".*

*Mit Beschluss des Erweiterten Präsidiums vom 27. Mai 2010 verpflichtete sich die KÖRPERSCHAFT daher zur Einbringung der notwendigen liquiden Mittel. Somit wird durch die gewählte Formulierung deutlich, dass bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung zweifelsohne bestimmt war, welcher konkrete verkehrssteuerbare Rechtsvorgang - nämlich die Einbringung von Kapital in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H und damit die später verwirklichten Gesellschafterzuschüsse - gesetzt werden wird. Eine weitere Willensbildung der Gesellschafterin war zur Konkretisierung des verkehrssteuerbaren Rechtsvorganges nicht mehr erforderlich. Die zur Anwendbarkeit der Befreiung nach Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 geforderte Kausalität der Ausgliederung für den Zuschuss, ist daher zu bejahen. Auch Huemer/Moser bejahen die Anwendbarkeit der Befreiung nach Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001, sofern die der Ausgliederung zugrunde liegende Willensbildung (hier: Beschlüsse der Wirtschaftskammer vom 27. Mai 2010) den eigentlichen vorgelagerten Aufgabenübertragungsvorgang (zB. Gesellschaftsgründung) und die nachgelagerte Maßnahme (zB. Finanzierung der Ausgliederung) deckt (vgl Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pricher/Prändl (Hrsg), Ausgliederungen, S 397 ff).*

*Auch die erforderliche Verbindlichkeit der Zuschüsse ergibt sich bereits aus dem Beschluss des Erweiterten Präsidiums. Dass die Höhe der erforderlichen liquiden*

Mittel nicht bestimmt ist, tut der verpflichtenden Zusage der Finanzierung keinen Abbruch, genügt doch nach ständiger Rechtsprechung bereits die Bestimmbarkeit (vgl. VwGH 24.1.2001, 99/16/0065, vgl. auch VwGH 25.10.1995, 88/16/0148). Diese Bestimmbarkeit ergibt sich aus den im Beschluss gewählten Formulierungen, der allgemeinen Lebenserfahrung, der internen Übung der KÖRPERSCHAFT und konkludent auch aus den ausgegliederten Aufgaben. Aus der Formulierung "notwendige" liquide Mittel geht zweifelsfrei hervor, dass alle aufzubringenden Kosten zur Erfüllung der ausgegliederten Aufgaben gedeckt werden sollen, denn diese sind notwendig im Sinne von unentbehrlich, erforderlich und zwangsläufig. Im Sinne der *Conditio sine qua non* - Formel wären die für die Erfüllung der übertragenen Aufgaben notwendigen Mittel im Kausalverlauf nicht wegzudenken, ohne dass die Erfüllung der Aufgaben scheitern würde.

Auch aus der zeitlichen und örtlichen Nähe dieser Beschlüsse, ist der Zusammenhang zwischen der Ausgliederung und dem Zuschuss unbestreitbar. Dass der Ausgliederungsbeschluss dem Wortlaut nach die Finanzierung nicht explizit vorsieht, ist aufgrund der Einheitlichkeit des genannten Beschlusses mit dem Finanzierungsbeschluss, der am selben Tag und am selben Ort gefasst wurde, nicht ausschlaggebend.

Die Beschlüsse bilden einen einheitlichen Willensakt, nämlich die verbindliche Erklärung der KÖRPERSCHAFT, die im Beschluss genannten Aufgaben an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H auszugliedern und dafür alle für die Erfüllung der übertragenen Aufgaben erforderlichen und daher notwendigen liquiden Mitteln in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H durch Gesellschafterzuschuss einzubringen. Durch die interne Organisation der Gremien der KÖRPERSCHAFT ist bedingt, dass die Ausgliederung und die Finanzierung derselben formal in zwei Beschlussgremien gefasst wurden. Nichts desto trotz handelt es sich dabei um einen einzigen Akt der Willensbildung der KÖRPERSCHAFT.

Betreffend die Ausgliederung ORT1 verweisen wir auf den beiliegenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unterfertigt am 1. Februar 2011 (Anlage ./1), der nur knapp einen Monat vor dem Zuschuss des 1. Teilbetrages ORT1 errichtet wurde. Zur Bestimmbarkeit der Kosten der ausgegliederten Projekte und der damit bedingten Höhe der erforderlichen Zuschüsse übermitteln wir weiters die Raumbedarfsermittlung vom 15. September 2006 (Anlage ./2), sowie eine Kostenschätzung der Gesamtausgaben im Zusammenhang mit ORT1, übermittelt von der KÖRPERSCHAFT an die KÖRPERSCHAFT2 vom 10. Dezember 2008 (Anlage ./3). Die Raumbedarfsermittlung und auch die Gesamtkostenschätzung wurden bereits über zwei Jahre vor der Ausgliederung und den damit zusammenhängenden Zuschüssen an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H erstellt. Auch in Bezug auf die Ausgliederung ORT2 liegt eine vergleichbare Kostenschätzung vom 10. Dezember 2008 (vgl. Anlage ./4), sowie eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung der Generalplaner PLANER vom 22. November 2007 (Anlage ./5) der Stellungnahme bei.

Zu Beginn der Planung der beschriebenen Projekte war noch nicht final geklärt, dass die Durchführung im Wege der Ausgliederung an die BESCHWERDEFÜHRERIN

*m.b.H erfolgen wird. Dies wurde erst zu Beginn des Jahres 2008 entschieden. Aus den dargelegten Unterlagen und den in diesem Zusammenhang angestellten Überlegungen sollte nachvollziehbar dargelegt sein, dass die Zuschüsse zur Finanzierung der Projekte unmittelbar durch die Ausgliederung der Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H bedingt sind. Die KÖRPERSCHAFT war von Anfang an wirtschaftliche Trägerin der gesamten Kosten der ausgegliederten Aufgaben und durchgeführten Projekte. Dies zeigt sich auch daran, dass die Planung und Kostenschätzungen an sie adressiert waren. Dass die Aufgaben in 2008 an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H ausgegliedert wurden, änderte daran nichts. Die Finanzierung der ausgegliederten Aufgaben erfolgte im Wege der gegenständlichen Gesellschafterzuschüsse, die ausschließlich und unmittelbar durch die Ausgliederung bedingt waren.*

*Aus den oben angeführten Gründen und beigelegten Unterlagen geht unseres Erachtens zweifelsfrei hervor, dass die gegenständlichen Gesellschafterzuschüsse von der Befreiung des Art 34 BudgetbegleitG 2001 umfasst sind, da die Aufgabenübertragung unmittelbar kausal für den konkreten Zuschuss, die Art des verkehrsteuerpflichtigen Vorganges bestimmt und dessen Höhe zumindest bestimmbar war.“*

Mit der Stellungnahme übermittelte die Bf. als Anlage folgende Unterlagen:

- .1 Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 1. Februar 2011 (ORT1)
- .2 Schreiben der KÖRPERSCHAFT vom 10. Dezember 2008 (ORT1) zur Schätzung der Gesamtkosten
- .3 Raumbedarfsermittlung vom 15. September 2006 (ORT1)
- .4 Kostenschätzung vom 10. Dezember 2008 (ORT2)
- .5 Bau- und Ausstattungsbeschreibung der Generalplaner PLANER vom 22. November 2007

### **3.2. Vorhalt vom 30. April 2014**

Über einen weiteren Vorhalt des BFG vom 30. April 2014 übermittelte die Bf. mit Schriftsatz vom 5. Juni 2014 weitere Unterlagen und führte Folgendes aus:

#### **"A. Zu den verfahrensrechtlichen Vormerkungen**

*Wie im Vorhalt vom 30. April 2014 ausgeführt, betrifft der angesprochene Vorlageantrag vom 23. Jänner 2012 das Verfahren zu erfNr\*\*\*\*7 (..1. Teilbetrag Liegenschaft ORT2").*

*Im gegenständlichen Verfahren zu ErfNr.\*\*\*\*\*3 (2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2) wurde die Berufung vom 27. Dezember 2011 ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem UFS vorgelegt (Vorlagebericht vom 11. Jänner 2012).*

#### **B. Zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art 34 BudgetbegleitG 2001**

Mit Vorhalt vom 28. Februar 2014 wurde der nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für die Verfahren zu ErfNr. \*\*\*\*\*1, \*\*\*\*\*2 und \*\*\*\*\*3 entscheidungsrelevante Sachverhalt, sowie dessen vorläufige rechtliche Beurteilung in Hinblick auf Art 34 § 1 Abs 1 Budgetbegleitgesetz 2001 dargelegt. Zu diesem Vorhalt wurde im Schreiben vom 22. April 2014 seitens unserer Mandantin Stellung genommen. Mit ergänzendem Vorhalt des BFG vom 30. April 2014 werden nunmehr Informationen zur Differenz zwischen den übermittelten Kostenschätzungen zu den Projekten in ORT1 und ORT2 (vgl. Beilage ./2 und ./4 zur Stellungnahme vom 22. April 2014) und den geleisteten Gesellschafterzuschüssen der KÖRPERSCHAFT, als Alleingesellschafterin der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H., erfragt.

Einleitend dürfen wir festhalten, dass die in der Stellungnahme vom 22. April 2014 übermittelten Kostenschätzungen in den Jahren 2007 bzw 2008 während der Planungsphase zu den Bauprojekten ORT1 und ORT2 und daher zeitlich weit vor Beginn der tatsächlichen Bauführung erstellt wurden.

- Bauprojekt ORT2 (Verfahren des BFG RV/7100134/2012)

Zur im ergänzenden Vorhalt des BFG vom 30. April 2014 angesprochene Differenz in Höhe von EUR 345.000,-- zwischen der Gesamtkostenschätzung und den tatsächlichen Zuschüssen (1. und 2. Teilbetrag) weisen wir darauf hin, dass bei der Kostenschätzung vom 11. Jänner 2008 (vgl. Anlage ./4 der Stellungnahme vom 22. April 2014) ein Faktor für die Schätzgenauigkeit von rund 20 % angenommen wurde. Dies resultierte in einer Erhöhung der Schätzung um EUR 341.100,00. Im Rahmen der Durchführung der Bauarbeiten in ORT2, stellte sich jedoch heraus, dass der Schätzfaktor von 20% nicht erforderlich gewesen wäre, da sich die Gesamtkosten des Projektes auf lediglich EUR 2.846.467,43 beliefen (vgl. Anlage ./1).

Die veranschlagten Kosten für das Bauprojekt wurden in der Schätzung 2008 somit zu hoch angesetzt. Berechnungsgrundlage für die Zuschüsse waren jedoch die tatsächlich angefallenen Kosten. Weiters erfolgte die Finanzierung der Gesamtkosten sowohl durch die beiden Teilbeträge (Gesellschafterzuschüsse), als auch durch die Übertragung von frei gewordenen Mitteln (ebenfalls aus Zuschüssen der KÖRPERSCHAFT) aus dem Bauprojekt ORT1 und dem rückabgewickelten Bauprojekt in ORT4.

Gegenüberstellung Zuschüsse/tatsächliche Kosten	
+ Gesellschafterzuschuss vom 29.09.2010 (1. Teilbetrag ORT2)	2.000.000,00
+ Gesellschafterzuschuss vom 19.09.2011 (2. Teilbetrag ORT2)	825.000,00
+ Übertrag von ORT4	28.846,80
Summe Zuschüsse	2.853.846,80
Gesamtkosten der Bauführung lt Endabrechnung	- 2.846.467,43
Differenz*	7.379,37

Kostenschätzung vom 11.01.2008	3.170.000,00
abzüglich 20% Sicherheitszuschlag	- 341.100,00
	2.828.900,00
Gesamtkosten der Bauführung lt Endabrechnung	- 2.846.467,43
	17.567,43

*\* Übertrag auf Projekt ORT1*

*Eine chronologische Aufstellung der Zuschüsse / Abrechnungen ist der Anlage ./.1 zu entnehmen. Daraus ist ersichtlich, dass die Gesellschafterzuschüsse bzw. die Übertragungen von anderen Projekten rechtzeitig vor etwaigen Liquiditätsengpässen abgerufen wurden, wodurch keine Finanzierung etwaiger Differenzen erforderlich wurde. So wurden Zuschüsse in der Gesamthöhe von EUR 2.846.647,43 geleistet, welche einem Finanzmittelbedarf von EUR 2.846.467,43 gegenüberstanden. Hieraus ist ersichtlich, dass es keine nennenswerte Differenz zwischen den geleisteten und benötigten Mitteln im Rahmen des Bauprojektes ORT2 gab.*

*Die ursprüngliche Schätzung der Kosten des Bauprojektes ORT2 vom 11. Jänner 2008 in Höhe von EUR 3.170.000,00 wurde um EUR 323.532,57 zu hoch angenommen, was sich zu großen Teilen auf den Zuschlag für die Schätzgenauigkeit in Höhe von EUR 341.100,00 zurückführen lässt. Wie bereits erläutert, gab es deshalb keinen zusätzlichen Finanzierungsbedarf zur Deckung etwaiger Differenzen.*

*- Bauprojekt ORT1 (Verfahren des BFG RV/7103080/2011 und RV/7100133/2012)*

*Wie auch beim Bauprojekt ORT2 weichen die beschwerdegegenständlichen Gesellschafterzuschüsse (1. und 2. Teilbetrag) von der im Jahr 2007 erstellten Kostenschätzung ab. Das BFG hinterfragt im ergänzenden Vorhalt vom 30. April 2014 den Differenzbetrag in Höhe von EUR 1.090.000,00.*

*Wie aus den Anlagen ./.2 und ./.3 erkennbar, wurden im Rahmen des Bauprojektes ORT1 nicht nur die zwei verfahrensgegenständlichen Gesellschafterzuschüsse, sondern auch mit Zuschuss vom 12. April 2012 ein dritter Teilbetrag an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. geleistet.*

*Der Gesellschafterzuschuss vom 12. April 2012 („3. Teilbetrag ORT1“) wurde mit Schreiben vom 23. März 2012 in Höhe von EUR 1.475.000,00 durch unsere Mandantin von der KÖRPERSCHAFT abgerufen und am 12. April 2012 geleistet. Die korrespondierende Gesellschaftsteuererklärung wurde am 19. April 2012, mit Bezugnahme auf die Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001, eingereicht. In Bezug auf den Gesellschafterzuschuss vom 12. April 2012 (3. Teilbetrag ORT1) wurde die Befreiung gemäß Art 34 BudgetbegleitG 2001 vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nicht in Zweifel gezogen.*

Wie auch im Rahmen des Bauprojektes ORT2 wurden freigewordene Mittel aus anderen Projekten zur Deckung von Kosten des Bauprojektes ORT1 übertragen (siehe Anlage ./4). Insgesamt wurden im Zuge des Projektes EUR 3.548.575,79 zugeschossen. Die Kosten betragen, nach derzeitigem Stand, EUR 3.554.623,79. Zwar wurde das Projekt ORT1 2012 fertig gestellt, die Endabrechnung durch das XXX ist jedoch noch ausständig.

<i>Gegenüberstellung Zuschüsse/tatsächliche Kosten</i>	
Gesellschafterzuschuss vom 10. März 2011 (1. Teilbetrag ORT1)	1.000.000,00
+ Gesellschafterzuschuss vom 19.09.2011 (2. Teilbetrag ORT1)	1.010.000,00
+ Gesellschafterzuschuss vom 12. April 20 (3. Teilbetrag ORT1)	1.475.000,00
+ Übertrag Gesellschafterzuschüsse ORT4	56.196,42
+ Übertrag Gesellschafterzuschüsse ORT2	7.379,37
	3.548.575,79
- vorläufige Gesamtkosten der Bauführung	- 3.554.623,79
	- 6.048,00
<i>Gegenüberstellung Kostenschätzung / tatsächliche Kosten</i>	3.100.000,00
Kostenschätzung vom 07.04.2007	367.000,00
abzüglich 20 % Sicherheitszuschlag	3.467.000,00
	-3.554.623,79
	- 87.623,79

Der Differenzbetrag in Höhe von EUR -6.048,00 zwischen den geleisteten Zuschüssen und der vorläufigen Abrechnung des Bauprojektes ist aufgrund der geringen Höhe (weniger als 1 Promille der geschätzten Gesamtkosten) vernachlässigbar.

Der Differenzbetrag zwischen der Schätzung in Höhe von EUR 3.100.000,00 und den tatsächlich angefallenen Kosten in Höhe von EUR 3.554.623,79 wurde, wie oben dargelegt, durch die Übertragung von frei gewordenen Mittel aus dem Bauprojekt ORT4 in Höhe von EUR 56.196,42 und ORT2 in Höhe von EUR 7.379,37, sowie einem dritten Teilbetrag in Höhe von EUR 1.475.000,00 fast vollständig beglichen.“

Angeschlossen wurden folgende Anlagen:

./1 Kostenaufstellung ORT2

./2 Schreiben bezüglich dem Abruf des „3. Teilbetrag ORT1“ vom 23. März 2012

./3 Gesellschaftsteuererklärung „3. Teilbetrag ORT1“ vom 16. April 2012

./ 4 Kostenaufstellung ORT1"

## **V. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt**

## **1. Beteiligungsverhältnisse**

Die Bf. ist mit Erklärung vom 1. Oktober 2002 samt Nachtrag vom 30. Oktober 2002 mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet worden. Ihre Alleingesellschafterin ist seither die KÖRPERSCHAFT.

## **2. Planung der Errichtung von neuen GEBÄUDEn ua. in ORT1 und ORT2**

Im Jahre 2006 erstellte die KÖRPERSCHAFT eine Raumbedarfsermittlung für eine neue GEBÄUDE der KÖRPERSCHAFT in ORT1. Diese diente als Basis für die im Jahr 2007 erfolgte Kostenschätzung in Höhe von € 3.100.000,00, in der der Faktor für Schätzungsungenauigkeit mit 20% angesetzt wurde. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 brachte die KÖRPERSCHAFT der XXXXX zur Kenntnis, dass die KÖRPERSCHAFT beabsichtigt, für die GEBÄUDE ORT1, am Standort des Neubaus der XXX.berufsstelle ORT1, neue Räumlichkeiten, gemeinsam mit dem XXX zu errichten und daran Wohnungseigentum zu erwerben und dass die dafür erforderlichen, geschätzten Gesamtkosten inkl. USt. rund € 3.100.000,00 betragen werden.

Auch für die Errichtung einer neuen GEBÄUDE in ORT2 wurde bereits im Jahr 2007 von der KÖRPERSCHAFT eine Kostenschätzung durchgeführt und ebenfalls mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 der XXXXX zur Kenntnis gebracht, dass die KÖRPERSCHAFT beabsichtigt, für die GEBÄUDE ORT2, am Standort des Neubaus der ..... ORT2, neue Räumlichkeiten, gemeinsam mit dem XXX zu errichten und daran Wohnungseigentum zu erwerben und dass die dafür erforderlichen, geschätzten Gesamtkosten inkl. USt. rund € 3.170.000,00 betragen werden.

## **3. Beschlüsse vom 27. Mai 2010**

Am 27. Mai 2010 fand eine Sitzung des erweiterten Präsidiums der KÖR statt. Zum Teilnehmerkreis dieser Sitzung gehörte unter anderem der Geschäftsführer der Bf., Herr BB.. Das über diese Sitzung aufgenommene Protokoll hat auszugsweise folgenden Inhalt:

### *"6. Einbringung von Liegenschaften der KÖR in die Beschwerdeführerin*

*Über Frage von CC und DD erläutert EE die Vorteile der Einbringung der Liegenschaften in die BESCHWERDEFÜHRERIN wie folgt: Bei Neuerrichtungen bzw. maßgeblichen Umbauten und Erneuerungsarbeiten kann über die GEB der Vorsteuerabzug lukriert werden. Im Gegenzug dazu ist das Objekt zu vermieten und für die Miete USt zu verrechnen. Allerdings kann nach aktueller Rechtslage nach 10 Jahren auf die USt-freie Vermietung optiert werden. Somit ergibt sich neben dem Zinsvorteil durch die langjährig aufgeteilte USt-Abfuhr auch der USt-Vorteil nach Optierung. Die Rechtslage hat sich dabei in den letzten Jahren mehrmals geändert, sodass nunmehr die GEB auch Eigentümerin des Grundstückes sein muss. Die Variante der Errichtung mit Baurecht – wie noch beim Zentralgebäude gewählt – ist nicht mehr zulässig. Dafür wurden nun auch allen öffentlich rechtlichen Körperschaften ein Gebührenvorteil und eine angemessene Mietzinshöhe zugestanden. Durch die Vermietungsnotwendigkeit zahlt sich eine Einbringung in die GEB*

*bei Teilsanierungen nicht aus, da der USt-Vorteil der Sanierungsmaßnahmen durch die Vermietung ins Gegenteil verkehrt wird – Abfuhr von USt von gesamter Miete.*

*Das Erweiterte Präsidium fasst sodann nachstehenden einstimmigen Beschluss:*

*Die KÖR erwirbt im Zuge der Neuerrichtung von GEBÄUDEn die Liegenschaften ORT1, xxxx, und ORT2, xxxxxx, und bringt die Liegenschaften ORT1, xxxx; ORT4, xxxxxxxxxxxx; ORT2, xxxxxx; und ORT3, xxxxxxxx, zum Zwecke der Errichtung und anschließenden Vermietung in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. ein.*

*Im Zeitpunkt des Einbringens der Liegenschaften werden auch die zur Abwicklung der Projekte notwendigen liquiden Mittel von der KÖR in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. eingebracht.*

*Die Übertragung weitere Flächen im Zusammenhang mit Neubaumaßnahmen der \*\*Erweiterung an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. wird an das Präsidium delegiert.*

Ebenfalls am 27. Mai 2010 wurde ein von der Präsidentin der KÖR und dem Geschäftsführer der Bf. ein Schriftstück mit folgendem Inhalt unterzeichnet:

*"Beschluss betreffend*

*Ausgliederung von Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H.*

*Beschluss:*

*Durch die KÖRPERSCHAFT werden definierte Aufgabenbereiche wie folgt an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. ausgegliedert und übertragen.*

*Neben der Anschaffung der Liegenschaften werden auch alle Tätigkeiten und Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung der Neubauten, der Durchführung der Ausschreibung nach den vergaberechtlichen Vorschriften, die Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaft sowie der weiteren Verwertung (Vermietung) übertragen.*

*Begründung:*

*Die KÖRPERSCHAFT schafft einerseits Liegenschaften an und legt diese in die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. ein bzw. werden die Liegenschaften direkt von der BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. erworben.*

*Um in den Genuss der Befreiungsbestimmung des Art 34 BBG 201 zu kommen, sind definierte Aufgabenbereich an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H. auszugliedern und zu übertragen."*

Bei Fassung dieser Beschlüsse hatten die Organe der KÖRPERSCHAFT die Vorstellung, dass die gesamte Finanzierung der neuen GEBÄUDEn in ORT1 und ORT2 (ebenso wie die Errichtung weiterer BAUTEN) durch Gesellschafterzuschüsse erfolgen wird. Dies wurde durch die Verwendung der Wortfolge "die zur Abwicklung der Projekte notwendigen liquiden Mittel" zum Ausdruck gebracht und war auch den Organen der Bf. bekannt.

#### **4. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag EZ\*\*1 Grunbuch\*\*1 ORT2**

Am 3. September 2010 fasste die KÖR als einzige Gesellschafterin der Bf. den Beschluss, dass der in Kopie beiliegende Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der VERKÄUFERIN über den Erwerb von Wohnungseigentum am Objekt B03 auf der Liegenschaft EZ\*\*1 Grunbuch\*\*1 ORT2 zu einem vorläufigen Kaufpreis von € 2.107.471,07 zuzüglich USt durch die Bf. abgeschlossen wird.

Am 22. September 2010 unterzeichnete der Geschäftsführer der Bf. für die Bf. als Käuferin den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der VERKÄUFERIN als Verkäuferin über den Erwerb von 503/9634 Anteilen an der Liegenschaft EZ\*\*1 Grunbuch\*\*1 ORT2 zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum an B03.

In Punkt III. des Vertrages wurde festgehalten, dass die Höhe des zu zahlenden Kaufpreises nach Fertigstellung der Wohnungseigentumsobjekte und der dann tatsächlichen Abrechnung durch den von ihr zu tragenden Anteil an den Gesamtkosten der Errichtung der Gebäude an denen Wohnungseigentum begründet wird, bestehend aus den Grundstücks- und Errichtungskosten sowie Finanzierungskosten, abzüglich der Baukosten für das Parkdeck, der Einrichtungsgegenstände für die ..... und Kosten der Sonderausstattung des Kaufgegenstandes der Käuferin, zuzüglich der Kosten ihrer Sonderausstattung ermittelt wird. Der von der Käuferin zu übernehmende Anteil beträgt 6,425 %, wie sich aus der Aufstellung Beilage ./D ergibt.

Die Vertragspartner vereinbarten, dass vorerst vorbehaltlich dieser oben angeführten Endabrechnung die Kostenschätzung vom August 2009 mit € 2.107.471,07 zuzüglich USt als vorläufiger Kaufpreis festgelegt wird.

Die Käuferin verpflichtete sich zwei Drittel des oben angeführten vorläufigen Kaufpreises bei Unterfertigung des Vertrages seitens aller Vertragspartner, und weiters ein Drittel nach Bezugsfertigstellung des Kaufobjektes zu leisten.

**5. Zuschuss iHv € 2.000.000,00 „1. Teilbetrag Liegenschaft ORT2“  
(ANM: Dieser ist nicht Gegenstand der nunmehrigen Entscheidung)**

Am 28. September 2010 richtete die Bf. ein Schreiben mit folgendem Inhalt an die KÖR:

***“Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweiterten Präsidium vom 27.05.2010***

*Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag für die Neuerrichtung der GEBÄUDE ORT1 wurde bereits unterzeichnet und somit wird die erste Teilzahlung fällig.*

*Wir ersuchen daher um Überweisung des 1. Teilbetrages in Höhe von € 2 Mio. für die Liegenschaft ORT2 an die GEB-GmbH in Form eines Gesellschafterzuschusses.*

*Bauprojektnr.: 16171*

*Kostenstelle: E10006“*

Mit Valuta 29. September wurde eine Überweisung von der KÖR an die Bf. über € 2.000.000,00 durchgeführt. Der Überweisungsbeleg nennt folgenden Verwendungszweck:

***"BAUPROJ. ORT2 /28.09.10/NETTOBETR. 2.000.000,00***

## *1. TEILBETR. BAUPROJ. LIEGENSCHAFT ORT.2 ZUSCHUSS“*

### **6. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag EZ\*\*2 Grundbuch\*\*\*2 ORT1**

Am 1. Februar 2011 unterzeichnete der Geschäftsführer der Bf. für die Bf. als Käuferin einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der VERKÄUFERIN als Verkäuferin über den Erwerb von Anteilen an der EZ\*\*2 Grundbuch\*\*\*2 ORT1. In der Präambel des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Verkäuferin auf der Liegenschaft ein \*\*\*Gebäude errichtet, welches künftig vom XXX genützt werden soll sowie ein Gebäude für die GEBÄUDE der KÖRPERSCHAFT, welches künftig von der KÖRPERSCHAFT genützt werden soll. Grundlage des gegenständlichen Vertrages ist der übereinstimmende Willen der Parteien, dass ungeachtet der Einheit des zu errichtenden Gebäudes aus wohnungseigentumsrechtlicher Sicht auf Grund der unterschiedlichen Nutzungen der betreffenden Gebäudeteile und der damit verbundenen Kosten eine weitest gehende Trennung der Verwaltung, Erhaltungs- und Instandhaltungspflichten beabsichtigt ist.

Der voraussichtliche Gesamtkaufpreis für den Kaufgegenstand einschließlich Zubehör wurde mit voraussichtlich 3.115.162,00 zuzüglich Umsatzsteuer von € 632.126,40 (gesamt daher voraussichtlich € 3.738.758,40) vereinbart. Die endgültige Festlegung des Gesamtkaufpreises bestehend aus Grundanteil und Gebäudeanteil sollte auf der Grundlage der nach Abschluss der Bauarbeiten zu ermittelnden Gesamtinvestitionskosten für die Liegenschaft und die darauf zu errichtenden Wohnungseigentumsobjekte erfolgen. Wie diese Gesamtinvestitionskosten zu ermitteln sind, wurde im Punkt II. 1) des Kaufvertrages näher definiert.

In Punkt II. 2) wurde festgelegt, dass der Kaufpreises wie folgt zur Zahlung fällig ist:

- a) 25% bei Vertragsabschluss, 25% nach Fertigstellung des Rohbaues und 40% bei Übergabe des Gebäudes, jeweils zuzüglich gesetzlicher USt. Die Käuferin ist aber auch berechtigt ist, jeweils höhere Teilbeträge zu leisten.
- b) Der Restbetrag zuzüglich gesetzlicher USt binnen 14 Tagen nach Vorliegen der Endabrechnung.
- c) Der Käuferin ist die Endabrechnung zu übermitteln. darüber hinaus ist die Käuferin berechtigt, in die Gesamtinvestitionskostenliste Einsicht zu nehmen.
- d) der unter lit. a) genannte betrag sowie der unter lit. b) erwähnte restbetrag ist auf das Konto ... einzubezahlen. Die Käuferin ist berchtigt, auf den unter lit a) erwähnten Teilkaufpreis Anzahlungen zu leisten.

Am 2. Februar 2011 fasste die KÖR als einzige Gesellschafterin der Bf. den Beschluss, dass der in Kopie beiliegende Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der VERKÄUFERIN über den Erwerb von Wohnungseigentum im neuen GEBÄUDEnegebäude auf der Liegenschaft EZ\*\*2 Grundbuch\*\*\*2 ORT1 zu einem vorläufigen Kaufpreis von € 3.115.162,00 zuzüglich USt durch die Bf. abgeschlossen wird.

### **7. Zuschuss iHv € 1.000.000,00 „1. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“**

Am 3. März 2011 richtete die Bf. ein Schreiben mit folgendem Inhalt an die KÖR:

*“Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweiterten Präsidium vom 27.05.2010*

*Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag für die Neuerrichtung der GEBÄUDE ORT1 wurde bereits unterzeichnet und somit wird die erste Teilzahlung fällig.*

*Wir ersuchen daher um Überweisung des 1. Teilbetrages in Höhe von € 1 Mio. für die Liegenschaft ORT1 an die GEB-GmbH in Form eines Gesellschafterzuschusses.*

*Bauprojektnr.: 16170*

*Kostenstelle: E10004“*

Am 10. März 2011 führte die KÖR eine Überweisung über € 1.000.000,00 an die Bf. durch. Der Überweisungsbeleg nennt folgenden Verwendungszweck:

*"NR. BAUPROJ. AMST. /03.03.11/NETTOBETR. 1.000.000,00*

*1. TEILBETR. BAUPROJ. LIEGENSCHAFT ORT1 ZUSCH.“*

#### **8. Zuschuss iHv € 1.010.000,00 „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“**

Mit Schreiben der Bf. an die KÖR vom 19. September 2011 mit dem Betreff "Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweitertem Präsidium vom 27.5.2010" ersuchte die Bf. um Überweisung des 2. Teilbetrages für die Liegenschaft ORT1 in Höhe von € 1.010.000,00.

Am 27. September 2011 leistete die KÖR einen Zuschuss über € 1.010.000,00 an die Bf.

#### **9. Zuschuss iHv € 1.010.000,00 „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2“**

Mit Schreiben der Bf. an die KÖR vom 19. September 2011 mit dem Betreff "Abruf liquider Mittel zur Abwicklung der an die GEB GmbH übertragenen Bauprojekte gemäß erweitertem Präsidium vom 27.5.2010" ersuchte die Bf. um Überweisung des 2. Teilbetrages für die Liegenschaft ORT2 in Höhe von € 825.000,00.

Am 27. September 2011 leistete die KÖR einen Zuschuss über € 825.000,00 an die Bf.

#### **10. Abrechnung der Bauprojekte**

Das Bauprojekt ORT2 wurde in der Zwischenzeit fertiggestellt und haben die tatsächlichen Kosten laut Endabrechnung € 2.846.467,43 betragen. Davon wurde € 2.825.000,00 durch die beiden Gesellschafterzuschüsse vom 29. September 2010 und vom 19. September 2011 finanziert. Der Restbetrag von € 28.846,80 wurde durch die Übertragung von frei gewordenen Mitteln (die ebenfalls aus Zuschüssen der KÖRPERSCHAFT stammen) aus dem Bauprojekt ORT1 und einem rückabgewickelten Bauprojekt in ORT4 finanziert.

Das Bauprojekt ORT1 wurde in der Zwischenzeit zwar fertiggestellt, die Endabrechnung liegt noch nicht vor. Nach derzeitigem Stand betragen die Kosten € 3.554.623,79 und wurden diese durch 3 Gesellschafterzuschüsse (vom 10. März 2011, vom 19. September 2011 und vom 12. April 2012) mit einem Gesamtbetrag von € 3.485.000,00 finanziert. Der Rest wurde hinsichtlich eines Betrages von € 56.196,42 durch die Übertragung von frei gewordenen Mitteln aus dem rückabgewickelten Bauprojekt in ORT4 und hinsichtlich

eines Betrages von € 7.379,37 durch die Übertragung von frei gewordenen Mitteln aus dem Bauprojekt ORT2 finanziert. Diese Geldmittel stammen auch aus Zuschüssen, die die KÖRPERSCHAFT der Bf. zur Finanzierung von im Auftrag der KÖRPERSCHAFT durchgeführten Bauprojekten gewährte. Lediglich ein Betrag von € 6.048,00 finanzierte die Bf. aus eigenen, nicht zweckgebundenen Mitteln.

Die Zuschussleistungen erfolgten zeitlich gesehen jeweils wenige Tage nach dem die VERKÄUFERIN Teilrechnungen an die Bf. gelegt hatte (wie in den Kauf- und Wohnungseigentumsverträgen vorgesehen) und wurden nach Erhalt der Zuschüsse die Teilrechnungen von der Bf. beglichen.

## **VI. Beweiswürdigung**

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen und die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Beweismittel, die im Einklang mit dem Vorbringen der Bf. stehen. Dass die Organe der KÖRPERSCHAFT bei der Beschlussfassung am 27. Mai 2010 mit der Formulierung "Einbringung der notwendigen liquiden Mittel zur Abwicklung der Projekte" im Auge hatten, dass die gesamte Finanzierung der neuen GEBÄUDE in ORT1 und ORT2 durch Gesellschafterzuschüsse erfolgen wird und dies auch von den Organen der Bf. so verstanden wurde, wird nicht nur durch den tatsächlichen Geschehensablauf (gesamte Finanzierung durch Gesellschafterzuschüsse), sondern auch durch die Verwendung der Wortfolge "Abruf liquider Mittel" in der Korrespondenz zwischen Bf. und KÖRPERSCHAFT erhärtet. Auch die gleichartige Vorgehensweise bei mehreren Bauprojekten spricht dafür, dass nicht nur die Organe der Bf. von einem Anspruch auf Empfang konkreter Leistungen ausgegangen sind, sondern auch für die Organe der KÖRPERSCHAFT von vorne herein klar war, dass trotz der Übertragung der Aufgabe "Errichtung der neuen GEBÄUDE" an die Bf. wirtschaftlich die gesamten für die Abwicklung der Projekte auflaufenden Kosten von der KÖR getragen werden und dass die Zufuhr der entsprechenden Geldmittel an die Bf. in Form von Gesellschafterzuschüssen (in mehreren Teilbeträgen nach "Notwendigkeit") erfolgen wird.

## **VII. rechtliche Beurteilung**

### **verfahrensrechtliche Vorbemerkungen**

Gemäß § 272 Abs. 1 BAO idgF obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn dies der Berichterstatter verlangt.

Gemäß § 274. Abs. 1 BAO idgF hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Berichterstatter für erforderlich hält.

Die von der Bf. erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellten Anträge vermitteln daher keinen Rechtsanspruch auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ein Verlangen des Einzelrichters auf Entscheidung durch den Senat ist nach § 272 Abs. 3 BAO idgF nur zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

Eine Verbindung der gegenständlichen Rechtsachen mit dem zur GZ. RV/7100382/2012 beim BFG anhängigen Verfahrens (in dem die Bf. im Vorlageantrag einen Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt hat) kommt nicht in Betracht, weil das Verfahren zur GZ. RV/7100382/2012 in der Gerichtsabteilung \*\*\*1-1 (Berichterstatte Richter2, Vorsitzende: Ri) anhängig ist und über die gegenständlichen Rechtssachen im Falle einer Senatsentscheidung die Gerichtsabteilung \*\*\*2-1 (Vorsitzende und Berichterstatterin: Ri, 1. Beisitzerin: Richter3) zu entscheiden hätte. Ein Verlangen durch die Einzelrichterin würde daher im gegenständlichen Fall nicht zu einer Vereinfachung oder Beschleunigung der Verfahren führen.

Zur Bestimmung des Art 34 BudgetbegleitG 2001 liegt bereits Rechtsprechung des VwGH, des UFS und des BFG (siehe dazu weiter unten) vor und wird derzeit nicht beabsichtigt, von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. In den gegenständlichen Verfahren ist auf der Sachverhaltsebene zu klären, ob die konkret verwirklichten Rechtsvorgänge unmittelbar durch eine Aufgabenübertragung veranlasst wurden. Es wird daher kein Verlangen auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

Da es bei begünstigenden Befreiungsbestimmung nach § 119 Abs. 1 BAO an der Bf. liegt, die für die Erlangung der abgabenrechtlichen Begünstigung bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen, d.h. die Erfüllung aller notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen zu behaupten und näher zu konkretisieren (vgl. etwa VwGH 29.8.2013, 2013/16/0003), wird auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht für erforderlich gehalten.

## **1. Gesellschaftsteuerbare Rechtsvorgänge**

Gemäß § 2 Z 4 lit a KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Zuschüsse, wenn sie als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der Freiwilligkeit einer Leistung allein danach zu beurteilen, ob die Leistung auf gesetzlichem oder

gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund (siehe dazu ua VwGH 21.10.2010, 2008/16/0090).

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

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG - maßgeblich für die ab 1. Jänner 2009 verwirklichten Vorgänge) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Zuschüsse unterlagen in Österreich auf Grund der Bestimmung des § 2 Z 3 lit. b KVG idF vor BGBl. 629/1994 am 1. Juli 1984 der Gesellschaftsteuer mit dem Normalsteuersatz von damals 2 v.H. und war für Zuschüsse wie sie hier Gegenstand des Verfahrens sind am 1. Juli 1984 auch keine Befreiung von der Gesellschaftsteuer vorgesehen, weshalb der Einleitungssatz des Art 4 Abs. 2 der RL 69/335/EWG der Besteuerung nicht entgegensteht.

Mit Urteil vom 1.12.2010 hat der EuGH in der Rs C-492/10 "Immobilien Linz GmbH & Co. KG" ausgesprochen, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz, vertritt das BMF die Ansicht, dass sich die Verlustübernahmezusage auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen muss. Verpflichtet sich hingegen ein Gesellschafter zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäftsfall, stellt dies keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar. Daher wurde gegen die anders lautende Entscheidung des UFS vom 15. Juni 2012, RV/0558-S/08, Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben. Ist die Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme betraglich begrenzt, sind über diesen Betrag hinausgehende

Leistungen (zB weil der festgestellte Verlust den zu erwartenden Verlust übersteigt) jedenfalls gesellschaftsteuerpflichtig (siehe BMF 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012).

Der Amtsbeschwerde hat der VwGH Folge gegeben. Zur Begründung verwies er ua. darauf, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligte aufwenden musste, um Ansprüche aus der Ausübung der in Rede stehenden Optionen zu befriedigen. Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren daher weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zuschüssen der Gesellschafter an die Mitbeteiligte um Leistungen im Sinn des § 2 Z. 4 lit. 4 KVG (vgl. VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

Auch die gegenständlichen Zuschüsse (1. Zuschuss iHv € 1.000.000,00 "1. Teilbetrag ORT1", 2. Zuschuss iHv € 1.010.000,00 "2. Teilbetrag ORT1" und 3. Zuschuss iHv € 825.000,00 "2. Teilbetrag ORT2") waren nicht von der Feststellung eines Verlustes im Jahresabschluss abhängig, sondern dienen die Leistungen der Abdeckung des Aufwandes aus einzelnen Geschäftsfällen. Die Leistungen haben daher eine Auswirkung auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens der Bf. und verwirklichen die Zuschüsse somit nicht nur den Steuertatbestand des § 2 Z. 4 lit. 4 lit. a KVG, sondern handelt es sich auch um Vorgänge, die nach Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.

## **2. Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001**

### **2.1. Rechtslage**

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 veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.*

*(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 Erläuternde 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.

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

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 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 "öffentlichrechtliche 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, ZI. 2259/70 = VwSlg 4289 F/1971; E 25. Juni 1992, ZI. 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 ausgegliedert 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).

Werden zunächst diverse Aufgaben übertragen und wird bei der Aufgabenübertragung noch nicht festgelegt wurde, 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 Geldmittel 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).

### **2.3. Erwägungen**

Unstrittig ist, dass die Bf. unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts steht und dass ihr von der Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben übertragen

wurden. Strittig ist jedoch, ob die drei hier gegenständlichen Rechtsvorgänge – Zuschüsse in Höhe von 1. € 1.000.000,00 („1. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“), 2. € 1.010.000,00 („2. Teilbetrag Liegenschaft ORT1“) und 3. € 825.000,00 („2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2“) **unmittelbar** durch eine Aufgabenübertragung veranlasst wurden.

Auch Rechtsvorgänge, die durch die Übertragung sogenannter sekundärer Aufgaben, die der Sicherung der Funktionsfähigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts dienen, sind steuerlich begünstigt (vgl. dazu VwGH 28.06.2007, 2006/16/0216). Die Errichtung der neuen GEBÄUDE in ORT1 sowie in ORT2 sichert die Funktionsfähigkeit der KÖR. Es können daher grundsätzlich auch Rechtsvorgänge, die unmittelbar durch die Übertragung der Aufgaben "Errichtung der neuen GEBÄUDE in ORT1" bzw. "Errichtung der neuen GEBÄUDE in ORT2" veranlasst sind, steuerlich begünstigt sein. Die bloße Übertragung von Vermögen hingegen wäre nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl. dazu VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006).

Die Beschlüsse des erweiterten Präsidiums der KÖR vom 27. Mai 2010 dokumentiert den internen Willen der Gesellschafterin *"zum Zeitpunkt des Einbringens der Liegenschaften die zur Abwicklung der Projekte notwendigen liquiden Mittel in die Bf. einzubringen"*. Dieser Beschluss beinhaltet keine verbindliche Erklärung der KÖR gegenüber der Bf. und bedarf sowohl die Aufgabenübertragung als auch die Erbringung bestimmter Leistungen an die Bf. noch weiterer Rechtsakte.

Eine Aufgabenübertragung wurde hier durch die ebenfalls am 27. Mai 2010 erfolgte Unterzeichnung des Schriftstückes mit der Überschrift "Beschluss betreffend Ausgliederung von Aufgaben der KÖRPERSCHAFT an die BESCHWERDEFÜHRERIN m.b.H." durch die Präsidentin der KÖR und den Geschäftsführer der Bf. vorgenommen. In diesem Schriftstück ist ausdrücklich vereinbart, dass neben der Anschaffung der Liegenschaften 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)" übertragen werden.

Auch wenn in diesem Dokument nicht festgehalten wurde, dass der Bf. die für die Abwicklung der Projekte "notwendigen liquiden Mittel" von der KÖR in Form von Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden, so gingen dennoch sowohl die Organe der KÖR als auch jene der Bf. von Anfang an davon aus. Der Finanzierungsbeschluss der KÖR ist nicht nur am selben Tag und am selben Ort gefasst worden, sondern war auch der Geschäftsführer der Bf. (BB.) bei Fassung des "Finanzierungsbeschlusses" durch das erweiterte Präsidium der KÖR anwesend (siehe dazu das Sitzungsprotokoll, in Kopie im Akt des Finanzamtes ErfNr\*\*\*\*5, S. 36). Da die gesamte Finanzierung der Bauprojekte durch Gesellschafterzuschüsse erfolgen sollte, war seitens der Organe der KÖR keine weitere Willensbildung mehr erforderlich, sondern war Zeitpunkt und Höhe der einzelnen Leistungen im Ergebnis vor allem vom Baufortschritt und der dadurch gegebenen Fälligkeit von Teilrechnungen abhängig. Im Zeitpunkt der Beschlussfassung vom 27. Mai 2010 waren nicht nur bereits Kostenschätzungen erfolgt, sondern und

darauf basierende Mitteilungen der KÖR gemäß NORM an die KÖRPERSCHAFT<sup>2</sup> vorgenommen worden und ist damit bereits ein Art "Kostenrahmen" für die Bauprojekte vorgelegen. Im Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe "Errichtung neuer BAUTEN" stand bereits fest, auf welchem konkreten Grundstück die Bauführung erfolgen wird und dass die Bauführung gemeinsam mit dem XXX (bzw. einer ausgegliederten Gesellschaft des XXX.) erfolgen wird und somit die Projekte derart weit fortgeschritten, dass die Gesellschafterzuschüsse der Höhe nach bestimmbar waren. Der Erhalt der Geldmittel durch die Bf. war insofern zweckgebunden, als sie nur für die Erfüllung der übertragenen Aufgaben (Errichtung bestimmter GEBÄUDEn) verwendet werden durften. Spielraum bestand für die Bf. bei Erhalt der Zuschüsse nur insofern als die nicht für die Errichtung einer bestimmten GEBÄUDE benötigten Mittel für die Finanzierung der Errichtung einer anderen GEBÄUDE verwendet werden konnte (siehe dazu die mit Schriftsatz vom 5. Juni 2014 übersandten Kostenaufstellungen). Es besteht daher ein "unmittelbarer" Kausalitätszusammenhang zwischen Aufgabenübertragung und Leistung der gegenständlichen Gesellschafterzuschüsse.

Den Beschwerden war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide (Bescheid vom 2. September 2011 zu ErfNr\*\*\*\*\*1 - Zuschuss „1. Teilbetrag Liegenschaft ORT1; Bescheid vom 28. November 2011 zu ErfNr\*\*\*\*\*2 - Zuschuss „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT1 und Bescheid vom 28. November 2011 zu ErfNr\*\*\*\*\*3 - Zuschuss „2. Teilbetrag Liegenschaft ORT2) aufzuheben.

### **VIII. Zur Zulässigkeit der 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 Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Es liegt bereits eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, dass auch Rechtsvorgänge, die durch die Übertragung sogenannter sekundärer Aufgaben, die der Sicherung der Funktionsfähigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts dienen, steuerlich begünstigt sind (vgl. dazu VwGH 28.06.2007, 2006/16/0216). Ebenso ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt, dass die bloße Übertragung von Vermögen (etwa von Liegenschaften) nicht geeignet wäre, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl. VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). In den gegenständlichen Verfahren war auf Sachverhaltsebene zu klären, ob nur eine Vermögenszufuhr stattgefunden hat oder ob zugleich mit der Übertragung der Aufgabe "Errichtung neuer BAUTEN" der Willensentschluss zur Erbringung von der Höhe nach bestimmbaren Gesellschafterzuschüssen gefasst wurde.

Wien, am 1. Juli 2014