



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. November 2008, StNr. xxx, mit welchem der Antrag abgewiesen wurde, die Versicherungssteuer für die Jahre 2005 bis 2007 gemäß § 201 BAO festzusetzen, betreffend Versicherungssteuer/Feuerschutzsteuer entschieden:

- 1.) Die Berufung betreffend die Jahre 2005 und 2006 wird abgewiesen.
- 2.) Der Berufung für das Jahr 2007 wird Folge gegeben:

Dem Antrag auf Festsetzung der Versicherungssteuer für das Jahr 2007 wird stattgegeben. Die Versicherungssteuer für das Jahr 2007 wird das Finanzamt mit Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO erstmalig festsetzen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Versicherungssteuer zu jenen bundesgesetzlichen Abgaben gehört, von denen eine sachliche Befreiung in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz normiert ist. Ist die Versicherungssteuer eine Abgabe, die sich aus der Erfüllung der jeweiligen im Bundesbahngesetz vorgesehenen Aufgaben der dort genannten Gesellschaften ergibt?

Die Bw. ist eine Versicherungsunternehmung und führt alljährlich Versicherungssteuer und Feuerschutzsteuer an das Finanzamt ab. Mit Schreiben vom 30. Oktober 2008 ersuchte die

Bw. gemäß § 201 Abs. 2 Z.3 BAO die Versicherungssteuer für die Jahre 2005 bis 2007 wie folgt festzusetzen:

Für 2005: x1 Euro

Für 2006: x2 Euro

Für 2007: x3 Euro.

Als Begründung gab die Bw. an, dass die Versicherungsnehmerin, die ÖBB-Infrastruktur BAU AG gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz i.d.F. BGBl. I 24/2007 seit 1.1.2005 von den bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer, der Bundesverwaltungsabgaben sowie der Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit sei. Die Bw. habe in den Jahren 2005 bis 2007 der ÖBB-Infrastruktur Bau für Exzendenten - Betriebshaftpflichtversicherungen Versicherungsprämien inkl. Versicherungssteuer vorgeschrieben und die Versicherungssteuer iHv xy Euro auch an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern abgeführt.

Die zu hohe Versicherungssteuer verteile sich auf die Jahre 2005 bis 2007 wie folgt (Darstellung in Tabellenform):

	Korrekte Versicherungssteuer	Bezahlte Versicherungssteuer	Gutschrift
Für 2005	x1	xx1	y1
Für 2006	x2	xx2	y2
Für 2007	x3	xx3	y3
			xy

Nach Ansicht der Bw. sei eine amtswegige Festsetzung der Gebühr gemäß § 201 Abs. 1 Z. 3 BAO möglich, da die Tatsache, dass für Versicherungsprämien, die der ÖBB-Infrastruktur Bau AG vorgeschrieben wurde, Versicherungssteuer abgeführt wurde, für die Behörde eine neu hervorgekommenen Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO sei.

Mit Bescheid vom 6. November 2009 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. mit folgender Begründung ab:

„Der Antrag auf Festsetzung der Versicherungssteuer für die Jahre 2005 bis 2007 ist abzuweisen, da keine Versicherungssteuerbefreiung für Exzendenten- Betriebshaftpflichtversicherungen gegeben ist.

Im § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist keine persönliche Steuerbefreiung für die ÖBB Infrastruktur Bau AG und die ÖBB –Infrastruktur Betrieb AG genannt, sondern nur eine sachliche Befreiung. Eine sachliche Befreiung von Abgaben und Gebühren ist nur dann gegeben, wenn sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben. Zu diesen dort genannten Aufgaben zählt nicht der Abschluss von diversen Versicherungsverträgen.“

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass die Bw. der Versicherer der ÖBB-Infrastruktur Bau AG sei. Bei der Versicherungssteuer handle es sich um eine bundesgesetzliche Abgabe iSd § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz. Der VfGH habe in ständiger Rechtsprechung eine Steuerbefreiung der ÖBB für Infrastrukturleistungen als gerechtfertigt angesehen. Diese Judikatur beziehe sich auf einen Zeitraum, in dem die ÖBB den Infrastrukturbereich noch nicht in eigene Gesellschaften ausgegliedert gehabt habe, sondern als ein Gesamtunternehmen am Markt tätig gewesen sei. Dh der Bereich Infrastruktur sei ein Teil der Gesellschaft gewesen und habe daher steuerlich nicht gesondert behandelt werden können.

Die Bw. verwies zur Vorgeschichte auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes, mit welchen er die Befreiungen von der Kommunalsteuer, den Gebühren und der Körperschaftsteuer als verfassungswidrig aufgehoben, aber bemerkt hatte, dass eine Befreiung für Infrastrukturleistungen gerechtfertigt sei. Mit dem Bundesbahngesetz 2003 sei die Unternehmensstruktur der ÖBB nachhaltig verändert worden, wobei der Infrastrukturbereich vom Absatzbereich getrennt worden sei. Dabei sei die ÖBB-Infrastruktur Bau AG für Planungs-, Bau- und Projektmanagementaufgaben des ÖBB-Konzerns zuständig. Laut Geschäftsbericht 2006 der ÖBB lag der Schwerpunkt des Investitionsprogramms der ÖBB- Infrastruktur Bau AG auf dem Ausbau der Westbahn und des Unterinntals, der Verbindung West-, Süd-, und Donauländebahn und dem schrittweisen Ausbau des Südkorridors. Weiters seien in Tunnelsicherheit, Lärmschutzmaßnahmen, Park&Ride-Anlagen, Nahverkehrsprojekte wie auch in den Ausbau der Kraftwerksanlagen und des GSM-Netzes für Reisende investiert worden. Die ÖBB-Infrastruktur Betriebs AG sei hingegen für die technische und operative Betriebsführung des Infrastrukturnetzes verantwortlich. Aus den dargestellten Investitionen sei ersichtlich, dass die genannten Gesellschaften ausschließlich Infrastrukturleistungen iS tätigten.

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz lasse eine eindeutige Einteilung nach den befreiungstypischen subjektiven oder objektiven Zuordnungen nicht zu. Einerseits gelte die Begünstigung persönlich für die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und ÖBB Infrastruktur Betrieb AG. Andererseits setze die Abgabenbefreiung voraus, dass es sich bei dem Abschluss der Versicherungsverträge um Geschäfte handeln müsste, die für die Erfüllung der Aufgaben der genannten Gesellschaften notwendig seien. Es entspräche jedenfalls der Verkehrsauffassung, dass ein Unternehmen für seinen Tätigkeitsbereich Versicherungen abzuschließen habe. Gerade bei Eisenbahninfrastrukturbetrieben mit ihren hohen Vermögenswerten und den damit verbundenen Risiken werde neben den ohnedies gesetzlich vorgeschriebenen Haftpflichtversicherungen diese gesetzliche Verpflichtung zum Abschluss von Versicherungen zur Absicherung von

zukünftigen Risiken besonders deutlich. Daher sei die Befreiung gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz auch auf die Versicherungssteuer anzuwenden.

Als Beweis legte die Bw. den E-Mail-Verkehr zwischen dem BMF und dem BMVIT vor, der anlässlich der zum 1.1.2005 bevorstehenden Umstrukturierung der ÖBB verfasst wurde.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht, der auch der Bw. zugestellt wurde, hielt das Finanzamt an seiner Rechtsmeinung fest, die auszugsweise wiedergegeben wird:

„.....Die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG aus dem Bundesbahngesetz sind im § 31 leg.cit. demonstrativ aufgezählt. Die Abgabenbefreiung erstreckt sich auf die im § 31 leg.cit. angeführten Aufgaben. Wenn die Nennung der Aufgaben auch eine demonstrative ist, kann nun daraus nicht eine Erweiterung der Abgabenbefreiungen auf Tätigkeiten aller Art erfolgen. Dies widerspräche der normierten Abgabenbefreiung. Ist doch durch die - wenn auch demonstrativ erfolgte - Aufzählung der Aufgaben ein bestimmter Tätigkeitsbereich vom Grundsatz her gesetzlich festgelegt. Der Abschluss der Exzendenten- Betriebshaftpflichtversicherungen ist keine Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG, sondern eine Folge ihrer Aufgaben. Der Abschluss der Versicherungen ist daher von § 50 Abs. 2 leg.cit. nicht umfasst. Daran ändert auch der eingewendete Verstoß des Vorstandes gegen das Aktiengesetz und das Bundesbahngesetz im Falle keines ausreichenden Versicherungsschutzes nichts.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Überblick:

1. Allgemeines
2. Die abgabenrechtlichen Begünstigungen im Bundesbahngesetz 1992 und die Novellen
 - 2.1. Regierungsvorlage 652 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVIII.GP
 - 2.2. Die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zu den Befreiungen in und außerhalb der §§ 17, 18 und 19 Bundesbahngesetz 1992
 - 2.3. Das Bundesbahnstrukturgesetz 2003 (BGBl. I 138/2003)
 - 2.4. BGBl. 180/2004 und BGBl. 125/2006
3. Die Änderung und Neuverlautbarung des § 50 Bundesbahngesetz durch BGBl. I 95/2009
 - 3.1. Die Grundsteuer aus Sicht des § 50 Bundesbahngesetz
 - 3.2. Ausweitung der Befreiung des § 50 Bundesbahngesetz von der Grunderwerbsteuer auf den Vertragspartner des Eisenbahninfrastrukturunternehmens
4. Charakteristik der Versicherungssteuer
5. Die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG
 - 5.1. Die Entwicklung der ÖBB-Infrastruktur Bau AG
 - 5.2. „Eisenbahninfrastruktur“ und die Aufgaben gemäß § 31 Bundesbahngesetz
 - 5.3. Inhalt des Begriffes „Aufgaben“
 - 5.3.1. Die „Schieneninfrastruktur“ in der deutschen Literatur über Eisenbahningenieurwesen
 - 5.3.2. Die Tätigkeiten der ÖBB-Infrastruktur Bau AG laut Geschäftsberichten der ÖBB (www.oebb.at)
 - 5.4. Der Abschluss eines Versicherungsvertrages ist keine ausdrücklich genannte Aufgabe
6. Die Versicherungssteuer ergibt sich aus der Erfüllung der Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG
7. Antrag gemäß § 201 BAO und dessen verfahrensrechtliche Perspektiven
8. Zusammenfassung

1. Allgemeines

§ 50 Bundesbahngesetz idF BGBl. I Nr. 106/2004 und Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl. I 180/2004(= idF vor BGBl. I 95/2009) hat die Überschrift „Abgabenrechtliche Begünstigungen“ und lautet:

„§ 50 Abs. 1 : Für die in diesem Bundesgesetz geregelten Gründungs-, Umgründungs-, Verschmelzung- und Umwandlungsvorgänge und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsgeschäfte oder rechtsgeschäftlichen Erklärungen sind keine bundesgesetzlich geregelten Abgaben zu entrichten.

*§ 50 Abs. 2: **Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG sind von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer, von den Bundesverwaltungsabgaben sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben.** Diese Befreiung bezieht sich auch auf sämtliche Gebühren, die aus dem Abschluss von Verträgen gemäß § 35 resultieren.*

§ 50 Abs. 3: Die von der ÖBB-Holding AG entrichtete Kommunalsteuer ist von den gemäß § 3 Abs. 4 des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der jeweils geltenden Fassung im Unternehmen ÖBB-Gesellschaften zusammengefassten Gesellschaften konzernintern in dem Verhältnis zu tragen, in dem ihre Arbeitslöhne weder dem Bereich Infrastruktur noch der Erbringung gemeinwirtschaftlicher Leistungen zuzuordnen sind.“

(§ 50 Abs. 3 kam durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl. I 180/2004 dazu).

Die Versicherungssteuer ist eine Abgabe, die aufgrund des Bundesgesetzes vom 8. Juli 1953, betreffend Erhebung einer Versicherungssteuer in der jeweiligen Fassung erhoben wird. Damit ist das Merkmal „bundesgesetzliche Abgabe“ im § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz erfüllt. Das wurde auch nicht vom Finanzamt bestritten. Der Bw. wird insoweit zugestimmt.

§ 50 Bundesbahngesetz zählt nicht die einzelnen ausdrücklich bezeichneten Steuern, zum Beispiel Versicherungssteuer auf, von welchen er die ÖBB-Infrastruktur Bau AG befreit haben möchte, sondern ganz allgemein gehalten von bundesgesetzlichen Abgaben, die sich aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben ergeben. Offen ist daher die Frage, ob sich die Versicherungssteuer aus der Erfüllung dieser – jeweiligen - Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG ergibt.

Die Bw. rekurriert auf die historische Interpretation, von der sie meint, dass damit jede mögliche Alternative und jede Unklarheit im Gesetzestext zu lösen wäre.

2. Die abgabenrechtlichen Begünstigungen im Bundesbahngesetz 1992 und die Novellen

Das derzeitige Bundesbahngesetz geht auf das Bundesbahngesetz 1992 (BGBl. 825/1992) zurück. Ziel dieses Gesetzes war einerseits die Überleitung der Bundesbahnen in ein eigenes Unternehmen und andererseits auch die Umsetzung der Richtlinie des Rates vom 29. Juli 1992

(91/440/EWG) über die Eisenbahnunternehmen im Rahmen des Europäischen Wirtschaftsraumes.

2.1. Regierungsvorlage 652 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVIII.GP:

Im Bundesbahngesetz 1992 (BGBl. 825/1992) waren die Befreiungen in den §§ 17, 18 und 19 geregelt.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 652 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVIII.GP sollte § 18 verhindern,

„dass das neue Unternehmen „Österreichische Bundesbahnen“ eine abgabenrechtliche Schlechterstellung nur durch die Umgestaltung der Rechtsform erfährt. In diesem Sinne ist auch auf § 17 Abs. 4 und § 19 Abs. 1 Z.1 hinzuweisen.“

Interessant für den vorliegenden Fall ist § 19, der lautete:

„Abs. 1: Auf das Unternehmen Österreichische Bundesbahnen finden auch Anwendung:

1. die dem Bund auf Grund bundesgesetzlicher Bestimmung eingeräumten abgaben- und gebührenrechtlichen Begünstigungen, ausgenommen die Begünstigungen nach dem Gebührengesetz 1957

2. die Bestimmungen der § 14 Abs. 2, § 26 Abs. 2 und 29 Abs. 1 zweiter Satz des Eisenbahngesetzes 1957

3. die Bestimmungen des Katastrophenfondsgesetzes 1986.

Abs. 2: Es gelten nicht die haushaltsrechtlichen Vorschriften des Bundes.“

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage bedeutet:

„die Formulierung im Abs. 2....eine Herauslösung aus der Kameralistik des Bundeshaushaltes, wie sie auch die zitierte EWR/EG-Richtlinie verlangt. Aus der nach wie vor bestehenden Verknüpfung mit dem Bund heraus ist abzuleiten, dass die Grundsätze über eine Versicherung bzw. Nichtversicherung auch für das neu gestaltete Unternehmen heranziehbar sein werden, wenn auch das Bundeshaushaltsgesetz selbst nicht mehr anzuwenden ist.“

Nach dem § 58 Bundeshaushaltsgesetz 1986, BGBl. 213/1986 (ab 2010 § 70 Bundeshaushaltsgesetz 2013, BGBl. I 139/2009) gilt der Grundsatz der Nichtversicherung für Bundesvermögen, Risiken müssen vom Bund selbst getragen werden. Das bedeutet, dass vor 1992 keine Versicherung abgeschlossen worden war und daher auch keine Versicherungssteuer anfallen konnte. Auch aus diesem Grund wird die historische Interpretation der vorliegenden Frage mit dem Bundesbahngesetz 1992 begonnen und nicht mit einem früheren Bundesbahngesetz. Ab dem Bundesbahngesetz 1992 können Eisenbahnunternehmen jedenfalls Versicherungsverträge abschließen. Vergleicht man den Text dieser früheren Befreiungsbestimmungen mit § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz in der jetzigen Fassung, so finden sich wenige aussagekräftige Anhaltspunkte für den vorliegenden Fall. Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG war noch nicht gegründet.

2.2. Die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zu den Befreiungen in und außerhalb der §§ 17, 18 und 19 Bundesbahngesetz 1992

Wie schon die Bw. im Berufungsschreiben angeführt hat, ergingen zu diesen früheren Befreiungsbestimmungen im Wesentlichen drei Verfassungsgerichtshofurteile zur Kommunalsteuer, den Darlehensgebühren und zur Körperschaftsteuer, die diese Befreiungsbestimmungen als gleichheitswidrig aufhoben.

Der VfGH G 400/96, G 44/97, 12.4.1997 hob die Befreiung der ÖBB von der Kommunalsteuer nach dem Kommunalsteuergesetz 1993 auf. Nach § 8 Z. 1 Kommunalsteuergesetz waren die Österreichischen Bundesbahnen persönlich von der Kommunalsteuer befreit. Der Verfassungsgerichtshof hielt fest, dass (<http://www.ris.bka.gv.at>, Seite 11, Datenzugriff vom 2.8.2010):

„Es ist keine sachliche Rechtfertigung dafür ersichtlich, dass die Österreichischen Bundesbahnen in Bezug auf die Kommunalsteuer anders als andere Unternehmungen, die Transportleistungen oder andere im allgemeinen Interesse liegende Infrastrukturleistungen erbringen, bevorzugt behandelt werden.“

....Der Verfassungsgerichtshof hätte keine Bedenken gegen eine steuerliche Entlastung der Arbeitskosten, die im Unternehmensbereich „Eisenbahninfrastruktur“ wirksam würde...., doch dürfte sich eine solche Begünstigung bloß im Rechnungskreis Infrastruktur auswirken und – angesichts der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben....- nicht zur Quersubventionierung des Unternehmensbereiches „Absatz“ führen.“

Der VfGH G 72/97, G 247/97, 2.10.1998 beschäftigte sich kurze Zeit später allerdings nicht mit § 19 Abs. 2, sondern mit § 19 Abs. 1 Z. 1 Bundesbahngesetz 1992 in der damaligen Fassung und hob die Wortfolgen *“- und gebühren“* sowie *“ausgenommen die Begünstigungen nach dem Gebührengesetz 1957“* als verfassungswidrig auf:

„Die Erwägungen, die die Gleichheitswidrigkeit der umfassenden Befreiung der ÖBB von der Kommunalsteuer erwiesen (vgl. VfSlg. 14805/1997), gelten mutatis mutandis auch im vorliegenden Fall: Die durch §19 Abs1 Z1 BundesbahnG 1992 bewirkte Abgaben- und Gebührenbefreiung bezieht sich auf alle Tätigkeiten der ÖBB. Sie mag für die Infrastrukturleistungen gerechtfertigt sein, und es mag zulässig sein, sie bei der Berechnung der Abgeltung für die gemeinwirtschaftlichen Leistungen zu berücksichtigen; nicht aber kann die Begünstigung für die übrigen Unternehmensbereiche gerechtfertigt werden. Denn im Unternehmensbereich „Absatz“ erbringen die ÖBB in gleicher Weise wie andere Unternehmungen im öffentlichen Interesse liegende Verkehrsleistungen; die Begünstigung der ÖBB kann insofern sachlich nicht gerechtfertigt werden. Die Gebührenbefreiung, die sich auf die Unternehmenstätigkeit der ÖBB insgesamt bezieht, ist daher in diesem Umfang gleichheitswidrig.“

Dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ist insofern richtungweisend, als es das Gebührengesetz betraf und damit Auswirkungen auf den gesamten Gebühren- und Verkehrsteuerkomplex, zu dem auch die Versicherungssteuer gehört, hat. Hintergrund war, dass der ÖBB vor dem Bundesbahngesetz 1992 als vom Bund betriebener Wirtschaftskörper die persönliche Befreiung von Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 2 Z. 1 GebG zukam. Da die ÖBB durch das Bundesbahngesetz 1992 eine juristische Person des privaten Rechts mit

eigener Rechtspersönlichkeit wurde, konnte § 2 Z. 1 GebG auf sie nicht mehr angewendet werden, denn Unternehmungen, die vom Bund unter Zwischenschaltung einer eigenen Rechtsperson betrieben werden, kommt die persönliche Gebührenbefreiung des Bundes gemäß § 2 Z. 1 GebG auch dann nicht zu, wenn sie zur Gänze im Eigentum des Bundes stehen (*Arnold*, Der VfGH zur gebührenrechtlichen Situation der ÖBB. Eine Besprechung des Erk. 2.10.1998, G 72/97, G 247/97, ÖStZ 1999,31).

Der VfGH G 128/00 ua., 22.6.2001 hob § 5 Z. 1 KStG wegen Gleichheitswidrigkeit der Befreiung der ÖBB von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht auf, da es keine sachliche Rechtfertigung der Steuerbefreiung für die übrigen Unternehmensbereiche mit Ausnahme der im öffentlichen Interesse liegenden Infrastrukturleistungen, gäbe. Der Verfassungsgerichtshof hob § 18 Bundesbahngesetz 1992 nicht als verfassungswidrig auf.

Zusammenfassend kann dazu gesagt werden, dass die Befreiungen für die ÖBB in- und außerhalb des Bundesbahngesetzes 1992 ursprüngliche Fassung der früheren Befreiung für den Bund angeglichen worden waren. Der Verfassungsgerichtshof hob mit mehreren Erkenntnissen die Befreiungen auf, die eine Ungleichbehandlung der ÖBB im Vergleich zu Privatbahnen gebildet haben. Der Verfassungsgerichtshof differenzierte jedoch wie in den Erkenntnissen zu den Rechtsgeschäftsgebühren (VfGH G 72/97, G 247/97 ua. 2.10.1998) und zur Körperschaftsteuer (VfGH G 128/00 ua., 22.6.2001), dass sich die Unsachlichkeit der Befreiung nicht auf die ÖBB insgesamt bezieht, sondern nur auf den Sektor „Absatz“ und stellte in den Raum, dass die Befreiung für Infrastrukturleistungen gerechtfertigt sein mag und es zulässig sein mag, sie bei der Berechnung der Abgeltung für die gemeinwirtschaftlichen Leistungen zu berücksichtigen. Die Befreiungsbestimmungen §§ 17, 18 und 19 Bundesbahngesetz 1992 in der ursprünglichen Form sind zwar chronologisch gesehen Vorgängerbestimmungen des § 50 Bundesbahngesetz, doch können sie nicht zu dessen Interpretation herangezogen werden.

Das Finanzamt bezog diese Judikatur in seine Begründung nicht mit ein, sondern ging von der Rechtslage im Zeitraum des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes aus.

Die Bw. setzte sich mit dieser Judikatur auseinander und fasste dies folgendermaßen zusammen: Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH ist eine Abgabenbefreiung für Infrastrukturleistungen nicht gleichheitswidrig, sondern sachlich gerechtfertigt und somit verfassungskonform.

Der UFS sieht das folgendermaßen: Da die beantragte Befreiung von der Versicherungssteuer die ÖBB-Infrastruktur Bau AG betrifft, die sich mit der Planung, den Bau, der Finanzierung und dem Anlagenmanagement der gesamten österreichischen Eisenbahn-Infrastruktur befasst,

stünde es aus Sicht der Verfassungsgerichtshofurteile zu den „historischen“ Vorgängerbestimmungen des § 50 Bundesbahngesetz grundsätzlich nicht entgegen, auf die Versicherungssteuer dieser AG die Befreiungsbestimmung anzuwenden.

Was dadurch aber noch nicht geklärt ist, ist, ob die Versicherungssteuer eine Abgabe ist, die sich aus der Erfüllung der Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG ergibt.

2.3. Das Bundesbahnstrukturgesetz 2003 (BGBl. I 138/2003)

Das Bundesbahngesetz 1992 wurde mit dem Bundesbahnstrukturgesetz 2003 (BGBl. I 138/2003) grundlegend novelliert und die ÖBB neu geordnet, als der Bereich Infrastruktur auf zwei Gesellschaften, nämlich die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG übertragen wurde.

Gemäß § 31 Bundesbahngesetz 1992 idF BGBl. I 138/2003 ist Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG insbesondere die Planung und der Bau (einschließlich Ersatzinvestitionen, soweit sie über Wartung oder Instandsetzung hinausgehen) von Schieneninfrastruktur einschließlich von Hochleistungsstrecken, die Planung und der Bau von damit im Zusammenhang stehenden Projekten und Projektteilen, sofern für letztere die Kostentragung durch Dritte sichergestellt ist, und die Zurverfügungstellung der Schieneninfrastruktur.

Statt der §§ 17-19 kam § 50 mit der Überschrift „Abgabenrechtliche Begünstigungen“ mit folgendem Wortlaut in das Bundesbahngesetz:

„§ 50 Abs. 1: Für die in diesem Bundesgesetz geregelten Gründungs-, Umgründungs-, Verschmelzung- und Umwandlungsvorgänge und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsgeschäfte oder rechtsgeschäftlichen Erklärungen sind keine bundesgesetzlich geregelten Abgaben zu entrichten.“

§ 50 Abs. 2: Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG sind von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer, von den Bundesverwaltungsabgaben sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben. Diese Befreiung bezieht sich auch auf sämtliche Gebühren, die aus dem Abschluss von Verträgen gemäß § 35 resultieren.“

§ 35 Bundesbahngesetz regelt die Rechtsbeziehungen der ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG und der ÖBB-Infrastruktur Bau AG. Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG hat ihre Schieneninfrastruktur usw. vertraglich mit Nutzungsvertrag der ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG zur Verfügung zu stellen und umgekehrt sind die Leistungen vertraglich zu regeln, die die beiden Gesellschaften voneinander benötigen, wie z.B. Planungs- und Baumaßnahmen. Für die vertraglich eingeräumten Nutzungen und zu erbringende Leistungen sind jeweils angemessene Entgelte zu vereinbaren.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage NR GP XXII RV 311 waren die Eckpunkte der Umstrukturierung unter anderem die Gründung der beiden Gesellschaften ÖBB-Infrastruktur Bau AG und ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG:

„Die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG betreibt das Schienennetz der ÖBB und erhält von den Absatzgesellschaften ein Infrastrukturbenützungsentgelt....

Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG....wird Eigentümer der ÖBB-Schieneninfrastruktur, welche sie an die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG verpachtet, und ist für die Planung und Errichtung von Schieneninfrastrukturvorhaben zuständig.“ (NR GP XXII RV 311, Seite 21)....Die Aufgabenbereiche der neuen Gesellschaften sind jeweils demonstrativ aufgezählt und schließen somit die Wahrnehmung anderer zugehöriger Tätigkeiten nicht aus. (NR GP XXII RV 311, Seite 23)....

Zur neuen Befreiung finden sich keine Erläuterungen zur Regierungsvorlage.

Entgegen der Ansicht der Bw. kann mangels Materialien kaum Rekurs auf die historische Interpretation der Befreiungsbestimmung genommen werden. Aufschlussreich ist allerdings die Aussage in den Materialien, wonach die Aufgaben der Gesellschaft demonstrativ in § 31 Bundesbahngesetz aufgezählt sind und die Wahrnehmung anderer zugehöriger Tätigkeiten nicht ausschließen. Das bedeutet, dass der Begriff „Erfüllung von Aufgaben“ in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz nicht auf den engstmöglichen Inhalt zu reduzieren ist. Die Absicht des Gesetzgebers zu § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist aber über andere Auslegungsmethoden erschließbar.

2.4. BGBl. 180/2004 und BGBl. 125/2006

Das BGBl. I 180/2004 ergänzte § 50 Bundesbahngesetz um den Abs. 3, der die interne Aufteilung der Kommunalsteuer zum Gegenstand hat. Mit BGBl. 125/2006 wurde § 31 Bundesbahngesetz geändert, der nun lautete: Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG ist insbesondere die Planung und der Bau (einschließlich Ersatzinvestitionen, soweit sie über Wartung oder Instandsetzung hinausgehen) von Schieneninfrastruktur einschließlich von Hochleistungsstrecken, die Planung und der Bau von damit im Zusammenhang stehenden Projekten und Projektteilen, sofern für letztere die Kostentragung durch Dritte sichergestellt ist, sowie die Zurverfügungstellung von Schieneninfrastruktur samt Anlagen und Einrichtungen gemäß § 35 und Betrieb der Schieneninfrastruktur samt Anlagen und Einrichtungen, die nicht gemäß § 35 zur Verfügung gestellt werden müssen.

Aus der historischen Interpretation insgesamt ist zu entnehmen, dass die Versicherungssteuer eine bundesgesetzliche Abgabe ist und der Befreiung zugänglich wäre. Ebenso spricht nach den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes nichts dagegen, dem Infrastrukturunternehmen eine Befreiung unter gewissen Voraussetzungen zukommen zu lassen. Insoweit ist in der Befreiungsbestimmung des § 50 Bundesbahngesetz ein sehr starkes persönliches Element

verankert und wird der Bw. in ihrem Vorbringen gefolgt. Das Finanzamt hat sich dazu nicht geäußert.

Das Finanzamt hat sich allerdings in seiner Begründung zu Recht auf den Aufgabenbereich der Infrastrukturgesellschaft als zentrales Merkmal konzentriert, ob ihr eine Befreiung zukommt oder nicht. Aus der historischen Interpretation ist nicht erkennbar, ob die Versicherungssteuer auch eine Abgabe ist, die sich aus der Erfüllung der jeweiligen Aufgaben der Gesellschaft ergibt. Der UFS wird daher im Folgenden die Änderungen des § 50 Bundesbahngesetz, die chronologisch nach den berufungsgegenständlichen Jahren 2005 bis 2007 liegen, die Charakteristik der Versicherungssteuer, um sie mit § 50 Bundesbahngesetz synchronisieren zu können oder auch nicht, und den gesetzlich zugeschriebenen Aufgabenkreis der ÖBB-Infrastruktur Bau AG inhaltlich untersuchen.

3. Die Änderung und Neuverlautbarung des § 50 Bundesbahngesetz durch BGBl. I 95/2009

Die Novelle BGBl. 95/2009 erfolgte chronologisch nach dem berufungsgegenständlichen Zeitraum, die Jahre 2005 bis 2007, ist aber vom Trend her für den Fall nicht unbedeutsam. Nach § 29a Bundesbahngesetz wird die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG mit Ablauf des 31. Dezember 2008 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der ÖBB-Infrastruktur Bau AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen und die Firma der übernehmenden Gesellschaft lautet ÖBB-Infrastruktur AG. Nach § 31 ist ihre Aufgabe die eines Eisenbahninfrastrukturunternehmens, in dem eine bedarfsgerechte und sichere Schieneninfrastruktur (einschließlich Hochleistungsstrecken) geplant, gebaut, instand gehalten (d.i. Wartung, Inspektion, Entstörung, Instandsetzung und Reinvestition), bereitgestellt und betrieben wird, weiters können auch Verschubleistungen erbracht werden.

§ 50 wurde ergänzt und insgesamt neu verlautbart:

§ 50 Abs. 1: Für die in diesem Bundesgesetz geregelten Gründungs-, Umgründungs-, Verschmelzung- und Umwandlungsvorgänge und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsgeschäfte oder rechtsgeschäftlichen Erklärungen sind keine bundesgesetzlich geregelten Abgaben zu entrichten.

§ 50 Abs. 2: Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG sind von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer, von den Bundesverwaltungsabgaben sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben. Unbeschadet dieser Bestimmungen findet § 2 Z 1 lit. b Grundsteuergesetz 1955 auf den Grundbesitz der ÖBB-Infrastruktur Anwendung. Die Abgabenbefreiung erstreckt sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer, die aus Anlass eines Grundstückserwerbs durch die ÖBB-Infrastruktur AG anfällt, auch auf den jeweiligen Vertragspartner.

§ 50 Abs. 3: Die von der ÖBB-Holding AG entrichtete Kommunalsteuer ist von den gemäß § 3 Abs. 4 des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der jeweils geltenden

Fassung im Unternehmen ÖBB-Gesellschaften zusammengefassten Gesellschaften konzernintern in dem Verhältnis zu tragen, in dem ihre Arbeitslöhne weder dem Bereich Infrastruktur noch der Erbringung gemeinwirtschaftlicher Leistungen zuzuordnen sind.“

Der ReferentenentwurfBMVIT (<http://www.parlament.gv.at/PG/DE/XXIV>) lautet:

„Zu Z 27 (§ 50): Die Abgabenbefreiung gemäß Abs. 2 soll auch für die Vertragspartner der ÖBB-Infrastruktur AG gelten. Bei einem Grundstückserwerb durch die ÖBB-Infrastruktur AG von einem nicht abgabenbefreiten Verkäufer wäre ansonsten die Abgabe vom Verkäufer zu leisten und würde daher entsprechend auf den Grundpreis umgelegt werden. Mit Rücksicht darauf, dass ein solcher Kauf im öffentlichen Interesse zur Errichtung einer Schieneninfrastruktur erfolgt (z.B. Straßenunterführung statt Eisenbahnkreuzung zur Hebung der Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs), ist diese spezielle Abgabenbefreiung gerechtfertigt.“

Im Jahr 2009 wurde die Befreiung des § 50 auf die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer ausgeweitet. Die beiden Abgaben wurden sogar ausdrücklich genannt.

3.1. Die Grundsteuer aus Sicht des § 50 Bundesbahngesetz

Nach dem neuen Wortlaut des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz wird die Grundsteuerbefreiung gemäß § 2 Z. 1 lit.b auch auf den Grundbesitz des Eisenbahninfrastrukturunternehmens ausgeweitet. Nach § 2 Z. 1 lit.b Grundsteuergesetz 1955 ist keine Grundsteuer zu entrichten für Grundbesitz der Österreichischen Bundesbahnen, der für ihre Betriebs- oder Verwaltungszwecke benutzt wird. Die Befreiung beschränkt sich bei dem Grundbesitz, der für Betriebszwecke benutzt wird, auf die Hälfte der an sich zu entrichtenden Steuer.

3.2. Ausweitung der Befreiung des § 50 Bundesbahngesetz von der Grunderwerbsteuer auf den Vertragspartner des Eisenbahninfrastrukturunternehmens

Die Grunderwerbsteuer ist so wie die Versicherungssteuer eine bundesgesetzlich geregelte Verkehrsteuer. Aus der 2009 geschaffenen Grunderwerbsteuerbefreiung für den Vertragspartner der ÖBB-Infrastruktur AG ist zu schließen, dass die Gesellschaft von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn sich die Grunderwerbsteuer aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergibt. Im Referentenentwurf wurde klargestellt, dass ein solcher Grundstückskauf im öffentlichen Interesse zur Errichtung einer Schieneninfrastruktur erfolgt.

Trotzdem kann nicht darauf geschlossen werden, dass der Gesetzgeber damit automatisch auch die Versicherungssteuer unter die Befreiungsbestimmung subsumiert wissen wollte. Denn im Unterschied zur Versicherungssteuer fällt die Grunderwerbsteuer nur an, wenn ein Grundstückserwerb erfolgt. Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer ist bei jedem Grundstückserwerb für sich zu überprüfen, da die Grunderwerbsteuer zu den einmalig erhobenen Steuern gehört. Erfolgt durch die ÖBB-Infrastruktur AG ein Grunderwerb, ist zu überprüfen, ob beispielsweise der Erwerb des Grundstückes¹ im öffentlichen Interesse zur Errichtung einer

Schieneninfrastruktur dient, wenn ja, dann ist dieser spezielle Erwerb von der Grunderwerbsteuer befreit. Beim Erwerb des Grundstückes² durch die ÖBB-Infrastruktur AG stellt sich die Frage wiederum und könnte auch mit „nicht befreit“ beantwortet werden, wenn der Grundstückskauf nicht im öffentlichen Interesse zur Errichtung einer Schieneninfrastruktur erfolgt. Da die Versicherungssteuer zu den Abschnittssteuern gezahlt wird, kann im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer die Frage Befreiung ja oder nein nur einheitlich für die Jahre 2005 bis 2007 beantwortet werden.

Es handelt sich allerdings um eine Erweiterung des Befreiungstatbestandes des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz.

Damit bleibt es noch zu untersuchen, ob diese Auslegung des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz aus Sicht der Versicherungssteuer konsequent ist.

4. Charakteristik der Versicherungssteuer

Die Bw. ist eine Versicherungsunternehmung, deren ursprüngliche Tätigkeit in der Industrieversicherung lag. Das Hauptaugenmerk liegt auf den Branchen Maschinenbau, Kfz-Industrie, Chemie, Pharma, Papier, Textil, Metall sowie im Dienstleistungsbereich LKW-Frachtführer und Spediteure. (<http://www.hdi.at>, Datenzugriff vom 21.7.2010).

Gemäß § 1 Abs. 1 Versicherungssteuergesetz 1953 (VersStG) unterliegt der Versicherungssteuer die Zahlung des Versicherungsentgeltes auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses.

Besteuerungsgegenstand der Versicherungssteuer ist die Zahlung des Versicherungsentgelts als Gegenleistung für die Übernahme des Wagnisses. Wechselseitige Bedarfsdeckung im Rahmen einer Versicherung ist die gemeinsame Aufbringung der Mittel, die bei Eintritt der Gefahr, d.h. bei der Entstehung eines Verlustes oder eines Schadens bei einem Mitglied der Gemeinschaft erforderlich sind, um den daraus sich ergebenden Bedarf zu decken. (*Gambke-Flick*, (deutsches) Versicherungssteuergesetz, Erläuterungsbuch⁴, (1966), 91). Die Versicherung ist Gegenstand des Versicherungsvertrages. Der Versicherungsvertrag ist ein schuldrechtlicher Vertrag, bei welchem Beiträge und Gefahrtragung gegeneinander ausgetauscht werden. (*Gambke-Flick*, (deutsches) Versicherungssteuergesetz, Erläuterungsbuch⁴, (1966), 93). Bürgerlichrechtlich zählen Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen, doch sie heben sich durch den spezifischen Leistungsgegenstand der Risikotragung ab und haben eine besondere Ausgestaltung im VersicherungsvertragsG 1958 erfahren, worin dem Ungewissheitsmoment der Versichererleistung entsprechend Rechnung getragen wird (*Binder in Schwimann*, ABGB³ V, § 1269, Rz 2).

Die Befreiungen von der Versicherungssteuer sind in § 4 Abs. 1 VersStG geregelt. Befreit ist die Zahlung des Versicherungsentgelts für Alters-, Invaliditäts-, Hinterbliebenen-, Unfall- und Krankenversicherungen, die bei Versorgungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eingegangen werden. Daneben sind auch Versicherungen befreit, die nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zu behandeln sind (*Loukota/Schragl*, Versicherungssteuer in Österreich, mit Fokus auf Produkten der Lebensversicherung (2009), 46). Überwiegend stellt § 4 eine sachliche Befreiungsvorschrift für bestimmte Versicherungszweige und –arten von Versicherungen dar. (*Gambke-Flick*, (deutsches) Versicherungsteuergesetz, Erläuterungsbuch⁴, (1966), 149). Nach § 4 VersStG sind aber Bund, Länder und Gemeinden nicht persönlich befreit.

Da hinsichtlich der prozentuellen Versicherung nur sachliche Befreiungen vorgesehen sind, stünde aus dieser Sicht der Anwendung des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz nichts entgegen.

5. Die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG

5.1. Die Entwicklung der ÖBB-Infrastruktur Bau AG

Seit der Ausgliederung der ÖBB zu einer Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit mit dem Bundesbahngesetz 1992 (BBG) erfolgt Planung, Bau und Erhaltung bundeseigener Schieneninfrastruktur durch privatrechtliches Handeln ausgegliederter Rechtsträger. Dazu wurde die Gesellschaft der Österreichischen Bundesbahnen, nach Abspaltung mehrerer Teilbetriebe (Güter-, Personenverkehr, Betrieb etc.), in die ÖBB-Infrastruktur Bau AG umgewandelt, die Eisenbahn-Hochleistungsstrecken AG wurde mit der ÖBB-Infrastruktur Bau AG als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen und die Anteilsrechte des Bundes an der Brenner-Eisenbahn-GmbH in die ÖBB-Infrastruktur Bau AG eingebracht. Planung und Bau der Schieneninfrastruktur, Ersatzinvestitionen, welche über Wartung und Instandsetzung hinausgehen, sowie Zurverfügungstellung der Schieneninfrastruktur obliegen der ÖBB-Infrastruktur Bau AG. Für den Betrieb des Schienennetzes (Wartung, Inspektion und Instandhaltung) ist die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG zuständig. (*Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 997, 1014).

5.2. „Eisenbahninfrastruktur“ und die Aufgaben gemäß § 31 Bundesbahngesetz

Wie schon eingangs festgehalten, ist die Aufgabenfestlegung der ÖBB-Infrastruktur Bau AG bereits durch das Unionsrecht determiniert. Nach Art. 70 EG-Vertrag verfolgen die Mitgliedstaaten der EU die Ziele des Vertrages im Rahmen einer gemeinsamen Verkehrspolitik. (*Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 954). Die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe für einen diskriminierungsfreien Wettbewerb auf den Schienenmärkten wurde mit der RL 91/440/EWG

angeordnet, dass „Betreiber der Infrastruktur“ und „Erbringer der Fahrleistung“ zu trennen sind. (*Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 992). Im Eisenbahngesetz 1957 idF BGBl. I 38/2004 werden entsprechend den einschlägigen Europäischen Richtlinien die Eisenbahnunternehmen in Eisenbahninfrastrukturunternehmen (§ 1a) und Eisenbahnverkehrsunternehmen (§ 1b) unterteilt. Gemäß § 1a Eisenbahngesetz ist ein Eisenbahninfrastrukturunternehmen ein Eisenbahnunternehmen, das dem Bau und Betrieb von Haupt- und Nebenbahnen, ausgenommen solchen Nebenbahnen, die mit anderen Haupt- und Nebenbahnen nicht vernetzt sind, dient und darüber verfügungsberechtigt ist. Laut *Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 997, 1003, sind eine neue Kategorie von Eisenbahnen die Hochleistungstrecken, bei welchen das Schienennetz für einen leistungsfähigen Personen- und Güterverkehr auf der Schiene durch Erhöhung der Fahrgeschwindigkeiten ausgebaut wird.

Nach § 31 Bundesbahngesetz ist die Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG:

- Planung und der Bau (einschließlich Ersatzinvestitionen, soweit sie über Wartung oder Instandsetzung hinausgehen) von Schieneninfrastruktur einschließlich von Hochleistungstrecken
- Planung und der Bau von damit im Zusammenhang stehenden Projekten und Projektteilen
- Zurverfügungstellung von Schieneninfrastruktur samt Anlagen und Einrichtungen gemäß § 35 und Betrieb der Schieneninfrastruktur samt Anlagen und Einrichtungen, die nicht gemäß § 35 zur Verfügung gestellt werden müssen.

Die Umschreibung dieser im Gesetz genannten Aufgaben konnte durch Internetrecherche, insbesondere über <http://www.books.google.at>, und wie auch die Bw. im Berufungsschreiben auf die Geschäftsberichte 2006 und 2007 der ÖBB in Fußnoten Bezug nahm, über <http://www.oebb.at> (Geschäftsberichte der ÖBB), ergänzt werden:

5.3. Inhalt des Begriffes „Aufgaben“

Was Planung, Bau und Zurverfügungstellung der Schieneninfrastruktur im Detail bedeutet, wurde einerseits der Homepage der ÖBB (www.oebb.at, Geschäftsberichte 2006 und 2007) und was technische Aufgaben betrifft, aus deutschen Lehrbüchern für Eisenbahningenieurwesen, die über <http://www.books.google.at> greifbar waren (*Volker Matthews*, dBahnbau, 6. Auflage (2003) 14; *Jörg Pacht*, dSystemtechnik des Schienenverkehrs, Bahnbetrieb planen, steuern und sichern. 5. Auflage (2008) 4; *Jörg Pacht*, Betriebsführung der Infrastruktur in *Lothar Fendrich*, dHandbuch Eisenbahninfrastruktur, 560), entnommen. Einleitend werden

darin Eisenbahnen als öffentlichen Einrichtungen oder privatrechtliche organisierte Unternehmen bezeichnet, die Eisenbahnverkehrsleistungen erbringen oder eine Eisenbahninfrastruktur betreiben. Welche Bestandteile der Eisenbahninfrastruktur zuzurechnen sind, ist durch EU-Recht geregelt.

Damit bildet die Einteilung der Eisenbahnunternehmen im EU-Recht auch für den technischen Aufgabenbereich den Bezugsrahmen.

5.3.1. Die „Schieneninfrastruktur“ in der deutschen Literatur über Eisenbahningenieurwesen

In der technischen Fachsprache ist ein Bahnsystem durch spurgebundene Führung eines Transportmittels (z.B. Eisenbahn) auf dem Transportweg (Gleisstrecke) gekennzeichnet. Es gliedert sich in verschiedene Untersysteme: Verwaltung (Administratives Subsystem), Betrieb (Betriebliches Subsystem), Technik (Technisches Subsystem) und Absatz (kommerzielles Subsystem). Zu dem technischen Subsystem der Bahnen gehören Einzelbereiche der Spurführungstechnik (Traktion), die Fahrzeugtechnik, die Fahrbahntechnik, die Betriebs- und Energietechnik und die Informationstechnik (Nachrichtentechnik). (*Wolfgang Schiemann*, dSchienenverkehrstechnik. Grundlagen der Gleistrassierung (2002), 4). Bahnanlagen sind alle Grundstücke, Bauwerke und sonstigen Einrichtungen einer Eisenbahn, die unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zur Abwicklung oder Sicherung des Reise- oder Güterverkehrs auf der Schiene erforderlich sind. Dazu gehören auch die Nebenbetriebsanlagen sowie sonstige Anlagen einer Eisenbahn, die das Be- und Entladen sowie den Zu- und Abgang ermöglichen oder fördern. (*Jörg Pacht*, dSystemtechnik des Schienenverkehrs, Bahnbetrieb planen, steuern und sichern. 5. Auflage (2008) 6). Es gibt Bahnanlagen der Bahnhöfe und Bahnanlagen der freien Strecke sowie sonstige Bahnanlagen. Als Grenze zwischen den Bahnhöfen und der freien Strecke gelten i.a. die Einfahrtsignale. (*Wolfgang Schiemann*, dSchienenverkehrstechnik. Grundlagen der Gleistrassierung (2002) 34).

Laut *Jörg Pacht*, Betriebsführung der Infrastruktur in *Lothar Fendrich*, dHandbuch Eisenbahninfrastruktur, 560, umfasst das Betreiben einer Eisenbahninfrastruktur den Bau, und die Unterhaltung der Schienenwege, die Koordination der Trassenwünsche der Eisenbahnverkehrsunternehmen (Fahrplankonstruktion) und die Führung von Betriebsleit- und Sicherungssystemen. Im Folgenden werden Schlagworte aus dem Buch wiedergegeben, die aber den Begriff „Aufgaben“ der ÖBB-Infrastruktur Bau AG befüllen: Trassierung und Gleisplangestaltung; Querschnittsgestaltung der Bahnanlagen; Bau und Wartung von Eisenbahndämmen, Eisenbahnbrücken und Eisenbahntunnels; Beanspruchung von Gleisen und Weichen; Verkehrslasten auf den Gleisen; Rad-Schiene-Kontaktspannungen; Schienenspannungen und Längenänderungen der Schienen aus Temperatureinwirkungen, Dauerfestigkeitsnachweis für

die Biegezugspannung in Schienenfußmitte, Vertikalspannungen in Schotter, Schutzschicht und Untergrund; Gleislagestabilität; Schienen und Schienenschweißen, Schienenwerkstoff (Schienenstahl) und Schienenprofile, Fehler und Schäden an Schienen und Schienenschweißungen, Prüfen, Messen und Bewerten von Schienen und Schienenschweißungen, Herstellen lückenloser Gleise und Weichen (Durchführung des Spannungsausgleichs); Bahnübergänge, technische und nicht technische Sicherungen von Bahnübergängen, das Zusammenwirken von Rad und Schiene (der Radsatz am Gleis, das Drehgestell am Gleis, Maßnahmen zur Unterstützung guter Rad-Schiene-Interaktion); Energieversorgung der elektrischen Bahnen (Bahnstromsystem), Stromversorgungsanlagen der Infrastruktur, Energieversorgung für Tunnelsicherheitsausrüstung in Eisenbahntunneln, Kabelanlagen; Planung (Trassenplanung), Betriebsführung der Infrastruktur (Bahnbetrieb, Signalisierung am Fahrweg, Flankenschutz der Fahrwege, Bauen im Betrieb wie Sicherung von Arbeitsstellen am Gleis), Eisenbahnsicherungstechnik (Gleisschaltmittel und Gleisfreimeldeanlagen, Funktionale Sicherheit); Telekommunikationstechnik (Betriebsfernmeldeanlagen, Zugfunk); Umweltschutz, Schutz vor Lärm und Erschütterungen; Infrastrukturzugang für Fahrzeuge, Instandhaltung und Anlagenmanagement.

5.3.2. Die Tätigkeiten der ÖBB-Infrastruktur Bau AG laut Geschäftsberichten der ÖBB (www.oebb.at)

Wie die ÖBB die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG authentisch definiert, wurde den Geschäftsberichten 2006 und 2007 entnommen.

Geschäftsbericht 2006:

Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG bündelt die Planungs- Bau und Projektmanagementkompetenz des ÖBB-Konzerns ebenso wie ein Expertenwissen in Finanzierungsfragen und Anlagenmanagement der gesamten österreichischen Eisenbahninfrastruktur. Sie ist auch in den Bereichen Energieerzeugung und Stromhandel tätig und ist Telekomdienstleister des ÖBB-Konzerns. Sie ist weiters Eigentümerin der österreichischen Schieneninfrastruktur samt Anlagen und Einrichtungen (Gebäude, Gleise, Weichen, Brücken, Tunnel, Bahnhöfe und Haltestellen). (Seite 207). Die ÖBB-Infrastruktur Bau AG bearbeitet in ganz Österreich etwa 1.600 Planungs- und Bauprojekte, von denen etwa 1.100 Projekte über mehr als ein Jahr laufen (Seite 52), und schlägt jene Planungs- und Bauprojekte vor, die umgesetzt werden sollen. Der Kraftwerksbereich der ÖBB-Infrastruktur Bau AG fungiert als Energielieferant für den gesamten ÖBB-Konzern und zahlreiche externe Kunden (Seite 59). Sie versorgt durch den Geschäftsbereich Kraftwerke die in Österreich verkehrenden Güter- und Personenzüge mit Traktionsstrom sowie ortsfeste Anlagen mit Bahnstrom. (Seite 99).

Im Jahr 2006 wurden zahlreiche Projekte zur Verbesserung der Tunnelsicherheit und der Lärmschutzanlagen und laufende Erhaltungsinvestitionen durchgeführt. Im Großraum Wien wurden die Arbeiten am Lainzer Tunnel vorangetrieben und wichtige Planungsschritte zur Errichtung des neuen Hauptbahnhofes abgeschlossen. Der Ausbau der Westbahn zur Hochleistungsstrecke wurde ebenso verfolgt wie die Arbeiten zur Errichtung der neuen Unterinntalbahn. 2006 wurde die für den Regionalverkehr wichtige S2-Strecke Mistelbach-Laa an der Thaya eröffnet und der Westast der Salzburger S-Bahn wurde ausgebaut. Im Rheintal konnten die Modernisierungs- und Umbauarbeiten der Bahnhöfe Dornbirn und Feldkirch zum Grossteil abgeschlossen werden. (Seite 111).

Forschungsschwerpunkte sind die Erkundung des Praxisverhaltens von weichem Beton, bewuchsfreie Gleise, Messung von Laufzuständen, Radlasten und Lärmemission (Seite 153). An Umweltschutz wird umweltfreundlicher Strom aus konzerneigenen Wasserkraftwerken fokussiert und beim Neubau von Bahnhöfen wird besonderes Augenmerk auf energieeffiziente Gestaltung gelegt. (Seite 157).

Geschäftsbericht 2007

2007 setzte die ÖBB-Infrastruktur Bau AG Baumaßnahmen zur Leistungserhöhung des Schienennetzes sowie zur Modernisierung der Bahnhöfe fort. Beim Bau der Neubaustrecke Wien – St. Pölten erfolgte der Tunneldurchschlag....bei beiden Röhren des Wienerwaldtunnels, im Abschnitt Tullnerfeld wurden die Arbeiten für die Tunnelbereiche in offener Arbeit abgeschlossen. Der Hochleistungsstreckenabschnitt Umfahrung Enns wurde fertig gestellt. Beginn der Bauarbeiten für den neuen Wiener Hauptbahnhof, Eröffnung des Nahverkehrsknoten...., der erstmals Südbahn, Steirische Ostbahn und künftige Koralmbahn verknüpft. (Seiten 41-46).

5.4. Der Abschluss eines Versicherungsvertrages ist keine ausdrücklich genannte Aufgabe

Die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG betreffen den Bereich der Technik, Planung zur Leistungserhöhung des Schienennetzes sowie zur Modernisierung der Bahnhöfe, Bau von Gleisanlagen, Eisenbahnbrücken und Eisenbahntunnels, von Bahnübergängen, Versorgung der Eisenbahn und der festen Anlagen mit Energie, Telekommunikation, usw. Im Geschäftsbericht 2006 wird erwähnt, dass die ÖBB-Infrastruktur Bau AG auch mit Finanzierungsfragen und Anlagenmanagement befasst ist (Seite 207). Das widerspricht nicht dem § 31 Bundesbahngesetz, da dort nach den parlamentarischen Materialien (RV 652, NR GP XVIII, Seite 23) die Aufgaben demonstrativ aufgezählt sind und die Wahrnehmung zugehöriger Tätigkeiten nicht ausschließen.

Ob sich der Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung bzw. einer Exzendentenversicherung aus der Erfüllung der Aufgaben eines Eisenbahninfrastrukturunternehmens ergibt, wurde in der verwendeten Literatur nicht thematisiert.

Einen Hinweis darauf mag der Begriff der „Eisenbahnsicherheit“ geben, der in den Aufgaben eines Eisenbahninfrastrukturunternehmens immanent ist. Vorschriften für die Sicherheit und technische Vorschriften für den Bau von Eisenbahnen im Allgemeinen waren zunächst in unternehmensinternen Vorschriften enthalten und im Übrigen im Eisenbahngesetz in Form von Generalklauseln geregelt. Auf Ebene des Gemeinschaftsrechts diente vor allem das „zweite Eisenbahnpaket“ der Eisenbahnsicherheit, und zwar insbesondere die Richtlinie über die Eisenbahnsicherheit (RL 2004/49/EG) und die Agenturverordnung [V (EG) Nr. 881/2004]. Innerstaatlich wurden technische Vorschriften für Haupt- und Nebenbahnen mit der EisenbahnVO 2003 erlassen. (*Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 997, 1011-1012).

Dazu *Wolfgang Catharin*, Die Eisenbahnsicherheit und ihre Vorschriften im Schienenverkehrsmarkt, ZVR 2004/80, der sich mit dem Eisenbahngesetz 1957 idF BGB. I 2004/38 beschäftigt:

„....Die im Eisenbahngesetz geregelte Betriebs- und Verkehrssicherheit der Eisenbahnen sei hier als Eisenbahnsicherheit zusammengefasst. Dabei geht es erstens um die Abwehr von Gefahren für die Fahrgäste und das Beförderungsgut der Eisenbahn sowie für die Bedienstetenoder um Verhalten dritter Personen, also innerhalb der Eisenbahn; zweitens um die Abwehr von Gefahren aus der Eisenbahn für Anrainer....und um die Abwehr bestimmter Gefahrtypen aus dem Anrainerbereich....Das Hauptwort „Sicherheit“ und das Eigenschaftswort „sicher“ umschreiben das allgemeine Ziel, sich der Unfallfreiheit als Idealzustand zu nähern und die Gefahren abzuwehren, um die Risiken zu begrenzen. In nicht nur wörtlicher Verwandtschaft mit der Sicherheit bezeichnet die „Sicherung“ technische Anlagen und Einrichtungen zur Gewährleistung eines ordnungsgemäßen und unfallfreien Eisenbahnbetriebs- und -verkehrs....Sie betrifft also die Bauphase genauso wieden Eisenbahnbetrieb....Beim Bau ist zunächst der jeweilige technische Standard auf dem Eisenbahnsektor zugrunde zulegen....“

Im Rahmen der Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG kommt der technischen Sicherheit und der Gefahrenabwehr eine sehr hohe Bedeutung zu. Sicherheit wird aber nicht im Sinn einer Versicherung, die den bereits entstandenen Schaden abdeckt, verstanden, sondern, dass die jeweiligen technischen Standards bei der Planung und dem Bau erfüllt werden und dies auch überprüft wird etwa im Zuge von genehmigungs- bzw. Konzessionsverfahren. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass allen Eisenbahnunternehmen, also auch der ÖBB-Infrastruktur Bau AG, ein hohes Maß an Verantwortung beigemessen wird. Es sollen vor allem technische Maßnahmen getroffen werden, *„sich der Unfallfreiheit als Idealzustand zu nähern“*. (*Wolfgang Catharin*, Die Eisenbahnsicherheit und ihre Vorschriften im Schienenverkehrsmarkt,

ZVR 2004/80). Das wird sicherlich nicht durch eine Versicherung erreicht, die ja nur abgeschlossen wird, um den bereits entstandenen Schaden abzudecken.

Zu den Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG gehört unter anderem die tatsächliche Gefahrenabwehr, dass vorneherein kein Schaden entsteht. Der Abschluss einer Versicherung ist keine Abwehr einer tatsächlich eintretenden Gefahr. Die finanzielle Abdeckung eines bereits entstandenen Schadens mit Versicherungsmitteln ist daher allenfalls mit den Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG verbunden. Insoweit wird dem Finanzamt zugestimmt, wenn es schreibt, *„Der Abschluss der Exzendenten- Betriebshaftpflichtversicherung ist keine Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG...“*

Auch die Bw. schreibt im letzten Absatz ihrer Berufung. *„Vor diesem Hintergrund stellt daher auch der Abschluss von Versicherungen einen Ausfluss des von der ÖBB-Infrastruktur Bau AG zu erfüllenden Aufgabenbereiches dar.“*

Die Bw. legte den E-Mail Verkehr zwischen BMF und BMVIT anlässlich der Umstrukturierung zum 1.1.2005 vor. Darin heißt es:

„Die Versicherung von Bundesvermögen ist in § 58 BHG geregelt. Da die ÖBB als AG organisiert ist, findet diese Regelung auf die ÖBB keine Anwendung. Ob und in welchem Umfang Versicherungen für ÖBB-Vermögen abgeschlossen werden, ist daher von den ÖBB-Organen zu entscheiden.“

Die Bw. stützte in Ausführung dieses E-Mail-Verkehrs ihre Argumentation, dass auch die Versicherungssteuer von der Befreiungsbestimmung erfasst sei, auf § 84 Abs. 1 AktG, wonach die Vorstandsmitglieder bei ihrer Geschäftsführung Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden haben.

Zusammenfassend kann aber gesagt werden, dass der Abschluss von Versicherungen keine ausdrücklich genannte Aufgabe der ÖBB-Infrastruktur Bau AG ist. Der Gesetzestext des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz besagt allerdings nicht, dass sich die Abgaben und Gebühren aus den Aufgaben, sondern, soweit sich die Abgaben aus der Erfüllung der der jeweiligen Aufgaben, ergeben.

6. Die Versicherungssteuer ergibt sich aus der Erfüllung der Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG

Die den Steuergegenstand umschreibenden Tatbestände erfassen bestimmte Erscheinungen und verknüpfen diese mit der Steuerrechtsfolge. Die Befreiungstatbestände höhlen den primären Steuertatbestand aus; sie schaffen eine negative Geltungsanordnung (*Stoll*, Das Schuldverhältnis, 86-87).

Nach dem Versicherungssteuergesetz unterliegt die Zahlung von Versicherungsentgelt der Versicherungssteuer. § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz enthält einen Befreiungstatbestand. Die Versicherungssteuer ist in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz nicht ausdrücklich angeführt, sie fällt aber unter die bundesgesetzlich geregelten Abgaben.

Der Umfang des Tatbestandes eines Gesetzes ist von besonderer Bedeutung, wenn eine andere Gesetzesstelle oder ein anderes Gesetz an die Tatbestände des Ersteren anknüpfen. Bei Beurteilung des Umfanges des Tatbestandes, an den andere Vorschriften anknüpfen, muss insbesondere auf alle Einschränkungen und Befreiungen des Tatbestandes geachtet werden. (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 97). Die richtige Lösung setzt stets voraus, dass mit Hilfe der Interpretation der verweisenden Norm zunächst Klarheit gewonnen wird, an welchen Begriff und damit an welche Größe des bezogenen Gesetzes angeknüpft wird. (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 98).

Die Bw. hat mit der ÖBB-Infrastruktur Bau AG eine Versicherung abgeschlossen. Damit zahlt die ÖBB-Infrastruktur Bau AG Versicherungsentgelt, was gemäß §§ 1 und 2 VersStG der Versicherungssteuer unterliegt. § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz normiert eine sachliche Befreiung für die ÖBB-Infrastruktur Bau AG für Abgaben und Gebühren, soweit sie sich aus der Erfüllung der jeweiligen Aufgaben ergeben.

Im Folgenden werden die Texte anderer Befreiungen auf dem Gebiet der Gebühren und Verkehrsteuern untersucht, die nicht im betreffenden Gebühren- oder Verkehrsteuergesetz, sondern in anderen Gesetzen geregelt sind. Vergleicht man § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz („Die....sind von den bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme von....befreit, soweit sich diese Abgaben aus der Erfüllung der jeweiligen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben.“) mit den anderen Befreiungen von diversen Gebühren und Verkehrsteuern in anderen Gesetzen wie zum Beispiel:

- gemäß § 110 ASVG idgF sind „von der Entrichtung der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben und der Bundesverwaltungsabgaben....befreit: Rechtsgeschäfte, Rechtsurkunden und sonstige Schriften sowie die im Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und Verwaltungsbehörden durchgeführten Amtshandlungen, wenn sie die Übertragung von Liegenschaften, Räumen, Einrichtungsgegenständen und Gerätschaften betreffen, die zwischen den Versicherungsträgern (dem Hauptverband) untereinander vorgenommen wird, auch wenn diese Gegenstände nicht ganz oder überwiegend der Erfüllung der Aufgaben der Versicherungsträger dienen oder wenn sie die Durchsetzung von Ersatzansprüchen gegen den Dienstgeber (§ 334) oder dritte Personen (§ 335) betreffen, Rechtsgeschäfte, Rechtsurkunden, sonstige Schriften und die im Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, Verwaltungsbehörden, Einigungskommissionen, nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften errichteten Kommissionen, Ausschüssen und Schiedsgerichten durchgeführten Amtshandlungen, wenn sie Rechtsverhältnisse betreffen, die begründet oder abgewickelt werden, in Durchführung der in diesem Bundesgesetz geregelten Versicherungen zwischen den Versicherungsträgern und dem Hauptverband einerseits und den Versicherten, deren Dienstgebern, den Anspruchswerbern und Anspruchsberechtigten auf Leistungen der

Versicherung, den Vertragspartnern der Versicherung sowie den Trägern der Sozialhilfe anderseits von den Versicherungsträgern und dem Hauptverband zur Beschaffung, Sicherung, Instandhaltung oder Erneuerung von Liegenschaften, Räumen, Einrichtungsgegenständen und Gerätschaften, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen, soweit sie nicht ausschließlich oder überwiegend für die Anlage von Vermögensbeständen bestimmt sind, alle Amtshandlungen, Urkunden und sonstigen Schriften, die zur Bildung der Verwaltungskörper der Versicherungsträger und des Hauptverbandes notwendig sind. Die Befreiung nach Abs. 1 besteht für Rechtsurkunden und sonstige Schriften nur so lange, als diese zur Begründung und Abwicklung der dort bezeichneten Rechtsverhältnisse verwendet werden. Wird davon ein anderer Gebrauch gemacht, so sind die in Betracht kommenden Abgaben nachträglich zu entrichten.“

- gemäß Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 sind „*die durch Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben....unmittelbar veranlassten Rechtsvorgänge....von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer....befreit*“,

- gemäß § 1 Z. 1 Neugründungsförderungsgesetz werden nur „*Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für die durch die Neugründung unmittelbar veranlassten Schriften und Amtshandlungen nicht erhoben*“, oder gemäß 1 Z. 5 NeuFöG „*wird die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nicht erhoben*“,

- gemäß § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz „*sind Einbringungen....von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.*“,

- gemäß § 1 Art. 27 BGBl. 1993/818 sind „*die Ausgabe von Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung wie Genussrechten....durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften....sowie bei diesen als Steuerschuldner....verwirklichte Rechtsvorgänge gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes von der Gesellschaftsteuer befreit.*“,

uvam,

so sieht man, wie einschränkend und an viele weitere Voraussetzungen geknüpft diese Befreiungen gegenüber § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz formuliert sind. An

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz fällt auf, dass die ÖBB-Infrastruktur Bau AG grundsätzlich von den bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind. Die Abgaben, von welchen die ÖBB-Infrastruktur Bau AG befreit ist, sind sozusagen nicht namentlich genannt, sondern die Befreiung umfasst alle Abgaben, die mit Bundesgesetz angeordnet wurden. Diese umfassende Befreiung wurde dann wiederum eingeschränkt (Umsatzsteuer usw.). Das zweite entscheidungswesentliche Merkmal ist die Erfüllung der Aufgaben der Gesellschaft, das heißt, es sind nicht einzelne Vorgänge oder Rechtsgeschäfte oder anfallende bzw. veranlasste Schriften befreit, sondern die Gesellschaften sind von allen Abgaben befreit, die im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben anfallen. Diese Textierung des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz erfordert eine andere interpretative Herangehensweise, die gegenüber den untersuchten Befreiungsbestimmungen weniger ins Detail geht.

Die Judikatur hat sich mit dem Umfang solcher Befreiungsbestimmungen in mehreren Fällen befasst.

Der UFS RV/2159-W/07, 3.10.2008, hat sich mit der Befreiung gemäß § 15 Abs.1 Z. 12 ErbStG für die Medizinische Universität Wien gemäß § 18 Abs. 2 Universitätsgesetz 2002 befasst. Gemäß § 18 Abs. 2 Universitätsgesetz 2002 (UG 2002), BGBl. I 120/2002 finden alle dem Bund auf Grund bundesgesetzlicher Bestimmungen eingeräumten abgaben- und gebührenrechtlichen Begünstigungen auch auf Universitäten Anwendung, soweit diese in Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben tätig werden. Der UFS verwies auf die Erläuternden Bemerkungen, wonach eine über die im Abs. 2 angeführte abgaben- und gebührenrechtliche Begünstigung hinausgehende Befreiung der Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts im Hinblick auf die Privatuniversitäten wegen des Gleichheitsgrundsatzes verfassungsrechtlich bedenklich wäre und schloss daraus, dass diese Begünstigungsbestimmung nur dann zum Tragen käme, wenn die Universitäten unmittelbar in Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben tätig werden. Der Vermögenserwerb durch Erbschaft sei keine Aufgabenerfüllung, sondern der Vermögenserwerb stelle bestenfalls die Voraussetzung zur Zweckerfüllung dar. (dzt. anhängig VwGH Zl. 2008/16/0167).

Der VwGH 0488/78, 22.5.1980, entschied über die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 110 Abs. 1 Z.2 lit. b ASVG idF der Novelle BGBl. 31/1973 wonach von der Entrichtung der bundesrechtlich geregelten Abgaben unter anderem Rechtsgeschäfte befreit sind, wenn sie Rechtsverhältnisse betreffen, die von den Versicherungsträgern und dem Hauptverband zur Beschaffung von Liegenschaften begründet oder abgewickelt werden, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen....Nach dem Sachverhalt tauschte die Bf. ein Grundstück, um ein anderes Grundstück zur Errichtung von Parkplätzen für ein Rehabilitationszentrum zu erhalten. Das Grundstück, das die Bf. hingab, musste sie erst kaufen. Die Bf. beantragte sowohl für den Tausch als auch für den Kauf die Befreiung gemäß § 110 ASVG. Die Finanzverwaltung gewährte die Befreiung zwar für den Tausch, nicht aber für den Kauf. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde mit auszugsweise folgender Begründung ab:

„Zur Befreiung von der Grunderwerbsteuer kommt es nur dann....wenn Liegenschaften erworben werden, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen.....(dass)....der gesetzliche Tatbestand die angegebene Umschreibung enthält, liegt darin begründet, dass gemäß § 110 Abs. 1 Z. 2 ASVG nicht nur Rechtsgeschäfte bestimmten Inhaltes, sondern ebenso Rechtsurkunden, sonstige Schriften und im einzelnen angegebene Verfahren sowie Amtshandlungen die Steuerbefreiung bewirken können, sodass der Satzbau eine entsprechende Anknüpfung verlangt, die den Zusammenhang mit den in lit. a und baufgezählten begünstigten Zwecken herzustellen vermag. Nun hilft mittelbar auch eine Liegenschaft, die ihrerseits zur Beschaffung einer der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienenden Liegenschaft beschafft wurde, ebendiese Erfüllung ermöglichen. Dies ändert aber nichts daran, dass der begünstigte Zweck, der....mit der Bereitstellung einer Liegenschaft, auf der Parkplätze für ein Rehabilitationszentrum zu errichten waren, erfüllt wurde, nur einmal ver-

wirklicht werden kann. Das angestrebte Ziel ist indes erst mit dem letzten Erwerb, nicht früher, erreicht worden. Die Bestimmung des § 110 Abs. 1 Z. 2 lit. b ASVG ist in Ansehung der Grunderwerbsteuerbefreiung eine lex fugitiva. Dementsprechend ist....der unter anderem im Erkenntnis vom 7. Februar 1974, Zl. 892/72....ausgesprochene Grundsatz zu beachten, wonach die allgemeinen Auslegungsgrundsätze gebieten,....Befreiungsbestimmungen der angegebenen Art nicht anders auszulegen als jene, die sich im Grunderwerbsteuergesetz finden.....Die im Grunderwerbsteuergesetz 1955 geregelten Ausnahmen von der Besteuerung begünstigen....nur den unmittelbaren Erwerb....“

Damit konnte auch der Erwerb eines Grundstückes, auf welchem Parkplätze für ein Rehabilitationszentrum errichtet werden sollten, nach § 110 ASVG – der der Erfüllung der Aufgaben von Versicherungen dienen kann - befreit sein. Der Verwaltungsgerichtshof legte diese Befreiungsbestimmung im Sinne der damaligen Grunderwerbsteuerbefreiungen im § 4 GrEStG 1955 aus, dass demnach nur ein unmittelbarer Erwerb eines Grundstückes der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen kann.

Der VwGH 2008/16/0095 hat im Erkenntnis vom 25.3.2010 zur Befreiung gemäß Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001, wonach „die durch Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben....unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Grunderwerbsteuer befreit sind, ein früheres Erkenntnis zu den Gerichtsgebühren (VwGH 91/16/0070, 25.6.1992) zitiert:

„Als von einem Gesetz unmittelbar veranlasst können nur Handlungen angesehen werden, die derjenige setzt, an den das Gesetz gerichtet ist bzw. sich wendet. Erst wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, wird die Frage, was von einem Gesetz als unmittelbar veranlasst anzusehen ist, bedeutsam. Diese allenfalls zu erörternde Frage kann immer nur aus dem Gegenstand des betreffenden Gesetzes und nicht aus demjenigen eines anderen Gesetzes, dessen Gegenstand ein anderer ist, abgeleitet werden. Die Frage nach der unmittelbaren Veranlassung durch ein Gesetz ist also keine allgemeine, sondern eine singuläre, für deren Beantwortung ein anderes Gesetz nur als Vorbild dienen kann, wenn der Gegenstand des anderen Gesetzes derselbe oder zumindest der gleiche ist.“

Der VwGH 2007/16/0012, 29.1.2009 hat mit Erkenntnis über die Anwendung einer dem § 50 Bundesbahngesetz vergleichbaren Befreiung für Rechtsgeschäftsgebühren abgesprochen. Es ging um § 9 Bundesfinanzierungsgesetz BGBl. 763/1992, wonach die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur abgabenrechtlich wie eine Körperschaft öffentlichen Rechts zu behandeln ist, die im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabenbereiches keine Erwerbszwecke verfolgt. Die Durchführung der Aufgaben gemäß § 2 unterliegt nicht den bundesgesetzlich geregelten Abgaben und Gebühren. Nach dem Bundeshaushaltsgesetz hat der Bund sonstigen Rechtsträgern, an denen er mehrheitlich beteiligt ist, Finanzierungen zu gewähren und sich dabei der Österreichischen Bundesfinanzierungsagentur zu bedienen:

„Die mit Novelle BGBl. I Nr. 124/1997 in Gestalt des Satzes 2 des § 9 Bundesfinanzierungsgesetz vorgenommene Gebührenbefreiung hat der Gesetzgeber mit dem Zweck geschaffen, eine steuerliche Gleichstellung mit der Schieneninfrastrukturfinanzierungs- GmbH zu bewirken....Er hat dabei aber nach dem ausdrücklichen Wortlautunzweifelhaft eine so

genannte sachliche Gebührenbefreiung angeordnet, weil sie nicht eine bestimmte physische oder juristische Person, sondern bestimmte Vorgänge, nämlich die „Durchführung von Aufgaben“ gem. § 4 leg. cit. befreit....Diese sachliche Gebührenbefreiung für die Durchführung der Aufgaben....betrifft...unter anderem die „Aufnahme von Schulden für sonstige Rechtsträger des Bundes“, worunter,

die Darlehensverträge fallen, bei welchen die Verbindlichkeiten an den Bund rückzahlbar sind.

„Für die von der belangten Behörde dabei vorgenommene Differenzierung des Vorganges in einen Bereich „Aufnahme der Schuld“ (offenbar gemeint durch den Bund vertreten durch die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur) und in einen weiteren der „Weitergabe dieser Mittel“ an die Beschwerdeführerin, findet sich im....Befreiungstatbestand keinerlei Grundlage. Es wäre darüber hinaus nicht einzusehen, wieso sich der Befreiungstatbestand nur auf den Vorgang der Aufnahme einer Schuld durch den Bund beziehen sollte, weil ja die Sphäre des Bundes ja ohnehin schon von der persönlichen Befreiungsbestimmung des § 2 Z. 1 GebG erfasst wäre. Da dem Bund ohnehin die dort normierte persönliche Gebührenbefreiung zukommt, kann sich der Befreiungstatbestand des § 9 Satz 2 Bundesfinanzierungsgesetz vernünftigerweise nur auf die durch die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur in Erfüllung ihrer Aufgaben nach § 2 vorgenommenen Transaktionen beziehen und damit im Anwendungsbereich der Z. 10 des Abs. 2 dieser Bestimmung auch auf den Bereich der „Aufnahme von Schulden für sonstige Rechtsträger“, womit aber gerade der von der belangten Behörde in den Mittelpunkt ihrer Entscheidung gestellte Bereich einer „Weiterleitung der Mittel“ ebenfalls von der Gebührenbefreiung erfasst ist....“

Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte § 9 Bundesfinanzierungsgesetz als sachliche und nicht als persönliche Gebührenbefreiung. Nach dem Wortlaut des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz *„befreit sind Abgaben...., soweit sie sich aus der Erfüllung der jeweiligen....Aufgaben....ergeben“*, liegt entsprechend diesem Erkenntnis ebenfalls eine sachliche Befreiung vor. Das Finanzamt unterscheidet „Aufgaben“ und „Folge der Aufgaben“ analog zur Frage, die schon öfter im Zusammenhang mit Befreiungen bei den Gebühren und Verkehrsteuern aufgetaucht ist, nämlich ob ein mittelbarer Bezug zum begünstigten Zweck für die Anwendung der Befreiungsbestimmung genügt oder der „begünstigte Zweck“ unmittelbar verwirklicht werden muss. Zieht man die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 1717/48, 9.1.1950, ua.) zu den Gebührenbefreiungen betreffend Wohnbauförderung heran, wie die Begriffe „unmittelbar/veranlasst“ auszulegen sind, so war „Anlass“ des Geschehens regelmäßig das letzte das Ereignis unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette. Als unmittelbar veranlasst können nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet.

Aus diesem Erkenntnis VwGH 2007/16/0012, 29.1.2009 kann abgeleitet werden, dass der Verwaltungsgerichtshof bei der vergleichbaren Befreiungsbestimmung *„Die Durchführung der Aufgaben....unterliegt nicht den....Abgaben....“* nicht von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit ausging. In § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist auch weder von Anlass, noch von unmittelbar die Rede. Begünstigter Zweck des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist die Erfüllung der im Bundesbahngesetz vorgesehenen jeweiligen Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG – und

nicht die Aufgaben [gemäß § 31 Bundesbahngesetz] allein. Die in § 31 Bundesbahngesetz demonstrativ aufgezählten Aufgaben geben an, welche „Ziele“ die ÖBB-Infrastruktur Bau AG zu verfolgen hat. Die Befreiungsvorschrift des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist aber weiter, als dass sie nur an eine abstrakte Zielvorgabe anknüpft. *„Sich aus der Erfüllung ergeben“* lässt darauf schließen, dass zwar ein Zusammenhang mit den Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG bestehen muss. Die Befreiungsbestimmung spricht von der Erfüllung der Aufgaben, das ist das, wie die Zielvorgaben durch Tätigkeiten in der Wirklichkeit erreicht werden. Die Worte „Erfüllung von Aufgaben“, vor allem was das Wort „Erfüllung“ betrifft, sind hier nicht nur der juristischen Fachsprache is Erfüllung eines Schuldverhältnisses entnommen, sondern auch aus der Alltagssprache. Nach der Wortinterpretation wird unter Aufgabe eine Verpflichtung verstanden, eine vorgegebene Handlung durchzuführen, eine Aufgabe ist ein zu erfüllendes Handlungsziel (<http://de.wikipedia.org/wiki/Aufgabe> unter Verweis auf Handwörterbücher der Organisation, Datenzugriff 30.7.2010). Laut *Duden*, Stilwörterbuch der deutschen Sprache, 6. Auflage steht für Aufgabe: *„Auftrag, Verpflichtung, Pflicht, Obliegenheit, als Ziel gesetzt“*; für erfüllen steht: *„etwas erfüllt etwas aus, breitet sich in etwas aus, etwas mit etwas ausfüllen, etwas beschäftigt jemanden stark, nimmt jemanden ganz in Anspruch, einer Bitte, einer Verpflichtung oä. nachkommen, sie hat das Ziel erreicht, in seinen Anlagen und Möglichkeiten verwirklichen; für Erfüllung: etwas wird Wirklichkeit“*. Laut *Duden*, Bedeutungswörterbuch, Band 10 steht für erfüllen: *„sich in einem Raum ausbreiten, einer Bitte, Forderung entsprechen, beschäftigen, in Anspruch nehmen, jemanden völlig beherrschen, eintreffen Wirklichkeit werden“*. Für durchführen steht: *„verwirklichen, ausführen, stattfinden lassen, veranstalten“*.

Aus der Wortinterpretation ist zu sehen, dass der Begriff Aufgabe gleichbedeutend mit Ziel verwendet werden kann. Die Erfüllung ist aber etwas anderes. Erfüllung sind die Tätigkeiten, mit welchen die Aufgabe in die Wirklichkeit umgesetzt wird. Da „erfüllen“ auch die Bedeutung für „sich ausbreiten“ hat und der Gesetzestext des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz selbst die Wortfolge „Erfüllung von Aufgaben“ nicht weiter einschränkt (wie z.B. im Gegensatz dazu § 110 ASVG, Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001, § 1 Neugründungsförderungsgesetz, § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz, § 1 Art. 27 BGBl. 1993/818), steht es dieser Wortauslegung nicht entgegen, auch die Versicherungssteuer für die Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherung der ÖBB-Infrastruktur Bau AG unter die bundesgesetzlichen Abgaben zu subsumieren, die sich aus der „Erfüllung der Aufgaben“ der Gesellschaft ergeben. Diese Wortinterpretation steht auch im Einklang mit den parlamentarischen Materialien (NR GP XXII RV 311, Seite 23) die besagen, dass die Aufgabenbereiche der neuen Gesellschaften jeweils demonstrativ aufgezählt sind und somit die Wahrnehmung anderer zugehöriger Tätigkeiten nicht ausschließen. So ist beispielsweise im Geschäftsbericht 2006, Seite 207 erwähnt, dass

die ÖBB-Infrastruktur Bau AG mit Finanzierungsfragen und Anlagenmanagement befasst ist. Alltagssprachlich formuliert besteht die Erfüllung der Aufgaben zum Beispiel nicht nur „im Werken mit dem Schraubenschlüssel oder dem Ausschaukeln einer Tunnelröhre, sondern auch durch Buchhaltung und Management“ der ÖBB-Infrastruktur Bau AG. Damit kann der Abschluss von Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherungen als Wahrnehmung von zum Aufgabenbereich zugehöriger Tätigkeiten, als Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben im Finanzierungsbereich und im Anlagenmanagement verortet werden. Der Abschluss von Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherungen ist daher keine Folge der Aufgaben, sondern eben eine zum Aufgabenbereich zugehörige Tätigkeit, durch die die Aufgaben erfüllt, die Zielvorgaben erreicht werden sollen.

Der Gesetzgeber hat im Laufe der Zeit den § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz so gefasst, wie er ihn ausgelegt haben will. Die Befreiung umfasst Abgaben und Gebühren, die sich aus der Erfüllung der Aufgaben ergeben. Eingeschränkt wird diese Befreiungsbestimmung, dass die ÖBB-Infrastruktur Bau AG nicht von der Umsatzsteuer, den Bundesverwaltungsabgaben und den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit ist, erweitert wurde die Steuerbefreiung

- historisch auf die Nutzungsverträge, die die ÖBB-Infrastruktur Bau AG mit der ÖBB-Infrastruktur Betriebs AG gemäß § 35 Bundesbahngesetz abgeschlossen hat

- und rezent auf die Grundsteuer sowie darauf, dass sich die Grunderwerbsteuerbefreiung auch auf den Vertragspartner erstreckt.

Daraus ist zu ersehen, dass es Ziel des Gesetzgebers ist, die ÖBB-Infrastruktur Bau AG im Rahmen der Erfüllung ihrer gesetzlich aufgetragenen Aufgaben möglichst von Abgaben und Gebühren zu entlasten.

Der Abschluss einer Versicherung und die Zahlung des Versicherungsentgeltes, durch die im Fall eines entstandenen Schadens eine finanzielle Abdeckung durch die Versicherung erfolgt, ist zwar nicht von den in § 31 Bundesbahngesetz aufgezählten Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG erfasst. Die Zahlung des Versicherungsentgeltes aus dem Abschluss einer Versicherung und die damit zusammenhängende Versicherungssteuer ergibt sich aber aus der Erfüllung der Aufgaben einer Eisenbahninfrastrukturunternehmung und ist im Zusammenhang mit der Erfüllung der Aufgaben, als Wahrnehmung von zum Aufgabenbereich zugehörige Tätigkeit, zu verstehen. Die Versicherungssteuer ergibt sich entgegen der Meinung des Finanzamtes nicht als Folge der Erfüllung der Aufgaben, sondern der Abschluss der Versicherung und die Zahlung des Versicherungsentgeltes ist im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben zu verorten – mit anderen Worten „der begünstigte Zweck wird dadurch verwirklicht“.

Die Befreiungen im Versicherungssteuergesetz für die prozentuelle Versicherung sind sachliche Befreiungen. Es ist nicht zu entnehmen, dass sie die obige Interpretation des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz einschränken.

7. Antrag gemäß § 201 BAO und dessen verfahrensrechtliche Perspektiven

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 (AbgRmRefG 2003) lautet wie Folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen".

Im gegenständlichen Fall stellte die Bw. den Antrag, die Versicherungssteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO in eventu gemäß Abs. 1 Z. 3 festzusetzen.

Für Selbstbemessungsabgaben, die vom Eigenschuldner zu berechnen und zu entrichten sind, gilt die Bestimmung des § 201 BAO. Er gilt gemäß § 202 BAO sinngemäß auch dann, wenn die Selbstberechnung dem Haftungspflichtigen obliegt, wie bei der Versicherungssteuer, bei der das Versicherungsunternehmen für die Versicherungssteuer haftet, es die Versicherungssteuer einerseits monatlich zu entrichten hat und andererseits auch eine Jahressteuererklärung abzugeben hat (§§ 7,8 VersStG). Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO idF vor BGBl. I Nr. 97/2002 ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Eine Selbstberechnung ist "nicht richtig", wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen

Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein. Unbeachtlich für die Anwendbarkeit des § 201 BAO ist, ob die Selbstberechnung überhöht oder zu niedrig erfolgt ist oder ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ein Verschulden trifft (vgl. *Ritz*, BAO³, § 201, Tz 8 und 9). Weiters sind nach der Judikatur (zB VwGH 25.6.1990, 89/15/0108 und VwGH 26.6.1996, 95/16/0238) und Lehre (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Anmerkung 5 zu § 201 BAO) bei Selbstbemessungsabgaben solche Bescheide auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung zu erlassen; ein hierauf gerichtetes Anbringen der Partei unterliegt der Entscheidungspflicht. (UFS 28.3.2003, RV/0661-I/02).

Der unabhängige Finanzsenat ist im vorliegenden Fall zu dem Ergebnis gekommen, dass die Befreiung gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahnbahngesetz auch auf die Versicherungssteuer, die das Eisenbahninfrastrukturunternehmen für eine abgeschlossene Betriebshaftpflicht und Exzendentenversicherung zu zahlen hat, anzuwenden ist. Die Bw. hätte daher weniger Versicherungssteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 entrichten müssen. Das Finanzamt hat den berufungsgegenständlichen Bescheid grundsätzlich zu Recht erlassen, da eine Meinungsverschiedenheit über die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 50 Abs. 2 Bundesbahnbahngesetz bestand. Damit ist das Finanzamt richtigerweise der Entscheidungspflicht nachgekommen. Aus Sicht des Finanzamtes war die bekannt gegebene Selbstberechnung richtig, es durfte daher keine Festsetzung vornehmen und musste den Antrag behandeln (*Ritz*, BAO³, § 201 Tz 29). Die Bw. stützt sich in ihrem Antrag auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, der wiederum auf die Wiederaufnahme des Verfahrens und zwar das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel, verweist. Laut *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 9 sind allerdings keine Tatsachen, wenn neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. Entgegen dem Standpunkt der Bw. ist die spätere rechtliche Erkenntnis, dass § 50 Abs. 2 Bundesbahnbahngesetz auch für die Versicherungssteuer zum Tragen kommen könnte, keine für die Behörde neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9; *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 3). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit

seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessenübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. ua. VwGH 92/16/0068, 18.11.1993). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. (UFS RV/1004-W/05, 21.12.2009).

Im vorliegenden Fall wurde die Befreiungsbestimmung des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz, die sich zum Vorteil der Bw. auswirken würde, nicht auf die fragliche Versicherungssteuer angewendet. Aufgrund der Höhe des Betrages für alle drei Jahre (xy Euro) handelt es sich nicht nur um eine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit. Der UFS übt daher das Ermessen in die Richtung aus, dass die Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit hat. Weiters ist zu untersuchen, ob § 201 Abs. 2 Z 1 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 2 BAO in Frage kämen. Voraussetzung ist unter anderem, dass die amtswegige Festsetzung, bzw. der Antrag des Abgabepflichtigen spätestens ein (1) Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgt. Zu Z. 1 ist festzuhalten, dass das Finanzamt keine amtswegige Festsetzung vorgenommen hat. Zu Z. 2 ist festzuhalten, dass die Bw. den Antrag gemäß § 201 BAO am 30., bzw. 31. Oktober 2008 gestellt hat. Die Bw. hat die Jahressteuererklärung „Versicherungssteuererklärung 2005“ am 24. Februar 2006, die „Versicherungssteuererklärung 2006“ am 27. April 2007 und die Versicherungssteuererklärung 2007“ am 17. Jänner 2008 beim Finanzamt eingebracht.

Der Antrag auf Festsetzung der selbstberechneten Versicherungssteuer wurde daher für die Jahre 2005 und 2006 verspätet – diesbezüglich war die Berufung abzuweisen - und nur für das Jahr 2007 rechtzeitig eingebracht – diesbezüglich war der Berufung stattzugeben.

Hinsichtlich der Festsetzung der selbstberechneten Versicherungssteuer für das Jahr 2007 hat der UFS dem Antrag stattgegeben. Der UFS kann allerdings keinen erstmaligen Bescheid gemäß § 201 BAO erlassen, sondern der Bescheid gemäß § 201 BAO wird vom Finanzamt ergehen. Wenngleich die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abwei-

sen kann, ist ihre Änderungsbefugnis durch die Sache, also jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung etwa nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben oder eine andere Abgabe als durch den erstinstanzlichen Bescheid vorschreiben (vgl. *Ritz*, BAO³, § 289 Tz. 38 f. m.w.N.). Der UFS kann daher über den Antrag hinaus nicht anstelle des Finanzamtes erstmalig einen Abgabenbescheid erlassen und die Versicherungssteuer für das Jahr 2007 festsetzen (UFS RV/0610-G/06, 26.2.2009).

8. Zusammenfassung

Die Bw. stellte den Antrag, die Versicherungssteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 mit Bescheid gemäß § 201 BAO erstmalig festzusetzen, da infolge Nichtberücksichtigung der Befreiung gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz von der ÖBB-Infrastruktur Bau AG zuviel Versicherungssteuer bezahlt wurde.

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz 1992 befreit die ÖBB-Infrastruktur Bau AG generell von bundesgesetzlichen Abgaben, die sich aus der Erfüllung ihrer Aufgaben ergeben.

Aus den parlamentarischen Materialien zum Bundesbahngesetz 1992 (RV 652 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVIII. GP) und der dazu ergangenen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH G 400/96, G 44/97, 12.4.1997; VfGH G 72/97, G 247/97 2.10.1998; VfGH G 128/00 ua. 22.6.2001) ergab sich, dass die Befreiung ursprünglich sehr weit gefasst war und an die persönliche Befreiung des Bundes, zu dem die ÖBB vor 1992 noch gehörte, angepasst war. Ziel des Bundesbahngesetzes 1992 war einerseits die Überleitung der Bundesbahnen in ein eigenes Unternehmen und andererseits auch die Umsetzung der Richtlinie des Rates vom 29. Juli 1992 (91/440/EWG) über die Eisenbahnunternehmungen im Rahmen des Europäischen Wirtschaftsraumes, womit die Mitgliedstaaten der EU eine gemeinsame Verkehrspolitik verfolgen. Der Verfassungsgerichtshof sprach daher zu dieser früheren Befreiung der Eisenbahnunternehmen von der Kommunalsteuer, Körperschaftsteuer und den Rechtsgeschäftsgebühren aus, dass die Befreiung in diesem Umfang nicht gerechtfertigt ist, da im Unternehmensbereich „Absatz“ die ÖBB Leistungen wie andere Unternehmen auch erbringen. Der Verfassungsgerichtshof schränkte ein, dass eine Befreiung für „Infrastrukturleistungen“ gerechtfertigt sein kann. Mit dem Bundesbahnstrukturgesetz 2003 (BGBl. I 138/2003; NR GP XXII RV 311) wurde die ÖBB neu geordnet und der Bereich Infrastruktur auf zwei Gesellschaften, unter anderem die ÖBB-Infrastruktur Bau AG übertragen. Damit wurde einer gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe gefolgt, dass Betreiber der Infrastruktur = Eisenbahninfrastrukturunternehmen und Erbringer der Fahrleistung = Eisenbahnverkehrsunternehmen getrennt wurden. (*Resch*, Verkehrsrecht Teil I (Infrastrukturrecht), in *Michael Holoubek/Michael Potacs* [Hrsg.], Öffentliches Wirtschaftsrecht, Band I², 995).

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz erhielt im Wesentlichen seine heutige Textierung, die Befreiung wurde durch die Novelle BGBl. I 95/2009 ausgeweitet auf die Grundsteuer und den anderen Vertragspartner bei der Grunderwerbsteuer.

In § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist die Versicherungssteuer nicht ausdrücklich genannt. Die Versicherungssteuer ist jedoch eine bundesgesetzlich geregelte Abgabe (Versicherungssteuergesetz BGBl. 1953/133) und damit der Befreiung zugänglich.

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz enthält den Passus, dass die ÖBB-Infrastruktur Bau AG von den Abgaben befreit ist, die sich aus der Erfüllung ihrer jeweiligen Aufgaben ergeben. Die Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG sind in § 31 Bundesbahngesetz genannt, das sind im Wesentlichen Planung und Bau von Schieneninfrastruktur. Hinter dieser Wortfolge verbirgt sich sehr viel mehr, wie aus den Geschäftsberichten 2006 und 2007 der ÖBB (<http://www.oebb.at>) und Lehrbüchern über das Eisenbahningenieurwesen (<http://www.books.google.at>: *Volker Matthews*, dBahnbau, 6. Auflage (2003) 14; *Jörg Pacht*, dSystemtechnik des Schienenverkehrs, Bahnbetrieb planen, steuern und sichern. 5. Auflage (2008) 4; *Jörg Pacht*, Betriebsführung der Infrastruktur in *Lothar Fendrich*, dHandbuch Eisenbahninfrastruktur, 560), entnommen werden konnte, wie zum Beispiel Durchführung von Projekten im Großraum Wien wie Lainzer Tunnel, Errichtung eines neuen Hauptbahnhofes, Ausbau der Westbahn zur Hochleistungsstrecke, Modernisierungs- und Umbauarbeiten der Bahnhöfe Dornbirn und Feldkirch, Tunneldurchschlag bei beiden Röhren des Wienerwaldtunnels usw., Gleisplangestaltung und Beachten der Stabilität der Gleise, Planung und Bau von Bahnanlagen wie Eisenbahnbrücken und –tunnels, Bahnübergänge, Sicherung von Bahnübergängen, Versorgung der Bahnen mit Bahnstrom, sie beinhaltet Eisenbahnsicherungstechnik und Telekommunikationstechnik, Schutz vor Lärm und Erschütterungen usw. Der Abschluss von Versicherungen ist in § 31 Bundesbahngesetz nicht genannt. Obwohl auf „Eisenbahnsicherheit“ ein äußerst hoher Wert gelegt wird, bedeutet dies das Einhalten von und Vorbeugen durch technische Standards - „sich der Unfallfreiheit als Idealzustand nähern“ (*Wolfgang Catharin*, Die Eisenbahnsicherheit und ihre Vorschriften im Schienenverkehrsmarkt, ZVR 2004/80) - und nicht den Abschluss von Versicherungsverträgen iS der gemeinsamen Aufbringung der Mittel, die bei Eintritt der Gefahr, d.h. bei Entstehen eines Verlustes oder Schadens bei einem Mitglied der Gemeinschaft erforderlich sind, um den daraus sich ergebenden Bedarf zu decken (*Gambke-Flick*, (deutsches) Versicherungsteuergesetz, Erläuterungsbuch⁴, (1966), 91), die erst dann finanziell einspringen, wenn der Schaden bereits entstanden ist.

Allerdings sind nicht die Aufgaben befreit, sondern von den Abgaben, die sich aus der Erfüllung der Aufgaben ergeben. Aus dem Vergleich von Gesetzen, die Befreiungen von

Gebühren und Verkehrsteuern enthalten wie zum Beispiel, § 110 ASVG, Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 für Ausgliederungen, § 1 Neugründungsförderungsgesetz, § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz und den Sonderregelungen zur Mittelstandsfinanzierung gemäß § 1 Art. 27 BGBl. 1993/818 und den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 0488/78, 22.5.1980 zu § 110 ASVG/GrEStG; VwGH 2008/16/0095, 25.3.2010 zu Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz; VwGH 91/16/0070, 25.6.1992 zu Gerichtsgebühren) ergab sich, dass § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz mit den meisten Befreiungen kaum vergleichbar ist, da er viel allumfassender textiert ist.

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist vergleichbar dem § 9 Bundesfinanzierungsgesetz, der von der „*Durchführung von Aufgaben*“ spricht (VwGH 2007/16/0012, 29.1.2009). Der UFS hat nicht zu beurteilen, ob der Abschluss einer Exzendenten- Betriebshaftpflichtversicherung für die ÖBB-Infrastruktur Bau AG im Rahmen der ordnungsgemäßen Geschäftsführung erfolgt, sondern ob er der Erfüllung der Aufgaben zuordenbar ist.

Begünstigter Zweck des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist die Erfüllung der im Bundesbahngesetz vorgesehenen jeweiligen Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG – und nicht die Aufgaben [gemäß § 31 Bundesbahngesetz] allein. Die in § 31 Bundesbahngesetz demonstrativ aufgezählten Aufgaben geben an, welche „Ziele“ die ÖBB-Infrastruktur Bau AG zu verfolgen hat. Die Befreiungsvorschrift des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz ist aber weiter, als dass sie nur an eine abstrakte Zielvorgabe anknüpft. „*Sich aus der Erfüllung ergeben*“ lässt darauf schließen, dass ein Zusammenhang mit den Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG bestehen muss. Die Befreiungsbestimmung spricht von der Erfüllung der Aufgaben, das ist das, wie die Zielvorgaben durch Tätigkeiten in der Wirklichkeit umgesetzt und erreicht werden. Die Worte „Erfüllung von Aufgaben“, vor allem was das Wort „Erfüllung“ betrifft, sind hier nicht nur der juristischen Fachsprache is Erfüllung eines Schuldverhältnisses entnommen, sondern auch alltags sprachlich zu verstehen. Da „erfüllen“ auch die Bedeutung für „sich ausbreiten“ hat (*Duden*, Stilwörterbuch der deutschen Sprache, 6. Auflage; *Duden*, Bedeutungswörterbuch, Band 10) und der Gesetzestext des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz selbst die Wortfolge „Erfüllung von Aufgaben“ nicht weiter einschränkt (wie z.B. im Gegensatz dazu § 110 ASVG, Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001, § 1 Neugründungsförderungsgesetz, § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz, § 1 Art. 27 BGBl. 1993/818), steht es dieser Wortauslegung nicht entgegen, auch die Versicherungssteuer für die Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherung der ÖBB-Infrastruktur Bau AG unter die bundesgesetzlichen Abgaben zu subsumieren, die sich aus der „Erfüllung der Aufgaben“ der Gesellschaft ergeben.

Damit kann der Abschluss von Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherungen als Wahrnehmung von zum Aufgabenbereich zugehöriger Tätigkeiten, als Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben Planung, Bau, im Finanzierungsbereich und im Anlagenmanagement

verortet werden. Der Abschluss von Exzendenten- und Betriebshaftpflichtversicherungen ist keine Folge der Aufgaben, sondern eine zum Aufgabenbereich zugehörige Tätigkeit, durch die die Aufgaben erfüllt werden. Die Versicherungssteuer ergibt sich daher als Abgabe aus der Erfüllung der Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG. § 4 VersStG führt für die prozentuelle Versicherungssteuer nur sachliche Befreiungen an und schränkt die Befreiung des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz nicht ein.

Der UFS kam daher zu dem Schluss, dass die Versicherungssteuer zu jenen bundesgesetzlichen Abgaben gehört, von denen eine sachliche Befreiung in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz normiert ist. Die Versicherungssteuer ist eine Abgabe, die sich aus der Erfüllung der jeweiligen im Bundesbahngesetz vorgesehenen Aufgaben der ÖBB-Infrastruktur Bau AG ergibt.

Hinsichtlich der Festsetzung der selbstberechneten Versicherungssteuer für die Jahre 2005 und 2006 war die Berufung aus formalen Gründen abzuweisen, da die Einjahresfrist im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen war.

Hinsichtlich der Festsetzung der selbstberechneten Versicherungssteuer für das Jahr 2007 hat der UFS der Berufung Folge gegeben und dem Antrag stattgegeben.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. August 2010