

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch SENAT im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch Consultatio Revisions-u Treuhand GmbH und Co KG, Karl Waldbrunnerplatz 1, 1210 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.02.2012, ErfNr.***, StNr.*** betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

A. Vorgeschichte – Entscheidung des UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09

Dieses Erkenntnis steht in Zusammenhang mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09. In dieser Entscheidung wurde die mit Bescheid vom 18. September 2008 erfolgte Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO für den am 27. November 2007 zwischen der STADT und der BF (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder Bw.) abgeschlossenen Kaufvertrag insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer mit € 892.500,00 (3,5 % einer Bemessungsgrundlage von € 25.500.000,00 anstatt € 55.000.000,00) festgesetzt wurde.

Bei dieser Entscheidung ging der UFS von folgenden **Sachverhaltsfeststellungen** aus:

*"Wirtschaftliche Alleingesellschafterin der **GmbH ist die STADT , wobei die Geschäftsanteile an der **GmbH seit 2001 zu 99,9944% unmittelbar von der STADT gehalten werden und zu 0,0066% über einen Treuhänder.*

Am 2. Mai 2007 stellte die X den Antrag, dass der Gemeinderat

*1) Die Einräumung einer Option zum Erwerb der Liegenschaft EZ** , KG** , zu Gunsten der **GmbH oder einer durch die **GmbH zum Zweck der Verwertung gegründeten Gesellschaft und*

2) der Abschluss einer Vereinbarung mit der **GmbH betreffend die Entwicklung und Verwertung der im Punkt 1) bezeichneten Liegenschaft durch die **GmbH zu den im Bericht der *** vom 2. Mai 2007, Zl***, angeführten Bedingungen genehmigt."

Der Bericht vom 2. Mai 2007 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Auf der städtischen Liegenschaft EZ**, KG***, die in der Planbeilage grün umrandet dargestellt ist, befindet sich derzeit beabsichtigt die STADT die bestmögliche Verwertung der Liegenschaft.

Zur Ermittlung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft wurde ein Gutachten der gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV eingeholt. Die Sachverständige hat den Verkehrswert der Liegenschaft mit EUR 25.500.000,00 bekannt gegeben.

Um einen möglichst hohen Verkaufserlös für die Liegenschaft zu erzielen soll die Verwertung im Wege der **GmbH über ein internationales Bieterverfahren (sogenanntes Tenderverfahren) abgewickelt werden.

Die STADT räumt der **GmbH oder einer Gesellschaft die von der **GmbH namhaft gemacht wird, deren Alleingesellschafterin die **GmbH ist, und die ausschließlich für die Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft gegründet wird, eine unentgeltliche Option bis 31.12.2007 ein.

Die Vertragsparteien gehen davon aus, dass im Wege der Verwertung der Liegenschaft im Tenderverfahren ein Kaufpreis erzielt werden kann, der über dem derzeitigen Schätzwert liegt. Die Liegenschaft soll zunächst durch die **GmbH oder die zum Zweck der Verwertung gegründete Besitz- und Projektentwicklungsgesellschaft erworben werden. Im Wege des Tenderverfahrens sollen sodann die Liegenschaft oder die Anteile an der gegründeten Besitz- und Projektentwicklungsgesellschaft weiterveräußert werden.

Der Mindestkaufpreis von EUR 25.500.000,00 ist bis spätestens 29.2.2008 zur Zahlung fällig. Der Mehrerlös der über dem Mindestkaufpreis erzielt werden kann, ist nach Zahlung durch den Erwerber im Tenderverfahren binnen 14 Tagen fällig. Bei erfolgreicher Verwertung im Tenderverfahren vor dem 29.2.2008 sind der Mindestkaufpreis und der Mehrerlös binnen 14 Tagen nach Zahlung durch den Erwerber fällig.

Sämtliche Kosten die durch die Bewertungshandlung entstehen, und mit deren Zahlung die Optionsnehmerin in Vorlage tritt, werden, soferne sie nicht auf den Käufer überwälzt werden können, vom Kaufpreis in Abzug gebracht. Derzeit liegt dazu eine Grobkostenschätzung der **GmbH in der Höhe von ca. EUR 1.550.000,00 vor, wobei alleine die Grunderwerbsteuer und die Eintragsgebühr Kosten in der Höhe von ca. EUR 1.150.000,00 verursachen.

Aus diesem Grund soll eine Verzinsung des Kaufpreises nicht vereinbart werden. Eine Zahlung des Kaufpreises durch die Optionsnehmerin bevor diese den Kaufpreis durch den Erwerber im Tenderverfahren erhält, würde lediglich zusätzliche Kosten der Finanzierung verursachen, die letztendlich vom Kaufpreis in Abzug gebracht werden.

Darüber hinaus wird die gegenständliche Liegenschaft voraussichtlich bis 31.12.2007, längstens jedoch bis 29.2.2008 als Amtsgebäude genutzt und erst nach Absiedlung aller Dienststellen an die Optionsnehmerin übergeben und von dieser übernommen. Um eine möglichst rasche Abwicklung des Verkaufs zu gewährleisten, soll ein Tenderverfahren durch die Optionsnehmerin als Eigentümerin bereits eingeleitet werden, um einen allfälligen Leerstand des Gebäudes so kurz wie möglich zu halten. Die mit privaten Bestandnehmern bestehenden aufrechten Bestandverhältnisse werden ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen.

Von der STADT wird nicht auf Verrechnung der Umsatzsteuer optiert, da die Umsatzsteuer für den Mindesterlös eine Erhöhung der Eintragungsgebühr und der Grunderwerbsteuer in Höhe von ca. EUR 230.000,00 auslösen würde, der nur eine Verpflichtung der STADT zur Vorsteuerberichtigung in der Höhe von ca. EUR 61.000,00 gegenüber steht.

*Für die Beauftragung der **GmbH mit der Erbringung aller für die Verwertung gegenständlichen Liegenschaft erforderlichen Leistungen soll eine Vereinbarung abgeschlossen werden.*

Als Entgelt für die Erbringung der Leistungen soll ein Honorar in der Höhe von EUR 90.000,00 zzgl. 20% USt. vereinbart werden. Sollte der Kaufpreis zumindest EUR 35.000.000,00 betragen, soll ein Honorar in Höhe von 0,5 % vom erzielten Kaufpreis zzgl. 20 % USt. vereinbart werden.

*Die Abwicklung des Auftrages erfolgt durch die **GmbH, wobei diese in Erfüllung des Auftrages und der Abwicklung des Tenderverfahrens auch externe Berater beziehen wird. Sie hat darauf Bedacht zu nehmen, dass die dadurch entstehenden Kosten möglichst gering gehalten werden.*

Eine Verwertung der Liegenschaft unter dem Kaufpreis laut dem vorliegenden Gutachten der Sachverständigen SV darf nicht erfolgen.“

*Am 25. Mai 2007 genehmigte der Gemeinderat unter Hinweis auf den genannten Bericht sowohl die Einräumung einer Option zum Erwerb der Liegenschaft als auch den Abschluss einer Vereinbarung über die Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft durch die **GmbH.*

*In der Folge wurde zwischen der STADT und der **GmbH eine Optionsvereinbarung abgeschlossen und darin in § 1 der Präambel festgehalten, dass die STADT die Aufgaben im Zusammenhang mit der Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft der **GmbH überträgt und dass die Übertragung der Liegenschaft an die **GmbH oder eine von dieser ausschließlich für die Entwicklung und Verwertung der oben genannten Liegenschaft gegründeten Gesellschaft entsprechend den Bedingungen dieser Vereinbarung beabsichtigt ist.*

*Mit Errichtungserklärung vom 2. August 2007 wurde die Bw. durch die **GmbH gegründet und leistete die **GmbH eine Bareinlage von € 35.000,00. In Ausführung des*

Gemeinratsbeschlusses sieht der Unternehmensgegenstand der BF insbesondere „- die gesamtplanerische Entwicklung von städtebaulich bedeutsamen Liegenschaftsprojekten unter Berücksichtigung städtebaulicher Zielsetzungen und sonstiger Zwecke der STADT, insbesondere Projektentwicklung und Verwertung des GEBÄUDE (...) unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Zwecke der STADT“ vor (Punkt 2 Abs. 1 der Errichtungserklärung der BF).

Am 23. August 2007 wurde die BF im Firmenbuch eingetragen.

In der **** vom 24. August 2007 wurde darüber informiert, dass hinsichtlich des GEBÄUDE ein Bieterverfahren begonnen hat. Darin heißt es ua.:

„... das GEBÄUDE am Straße wird von der **GMBH veräußert. Mit der organisatorischen Abwicklung des Tenderverfahrens wurde die renommierte ****GmbH beauftragt. Das offizielle Angebotsverfahren wurde in diesen Tagen eingeleitet, mit seinem Abschluss ist bis Ende 2007 zu rechnen. Das Mindestgebot liegt bei 26 Millionen Euro. Angebote können bis 17. September 2007 (13.00 Uhr) bei der NN eingebracht werden (Einlangen aller Unterlagen).“

Der Originaltext der offiziellen Einladung der NN zum Bieterverfahren lautet wie Folgt:

“Beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft

GEBÄUDE

ADRESSE

Aufforderung zur Abgabe eines Angebots

Beabsichtigt ist, das GEBÄUDE, welches sich befindet, mittels eines strukturierten Bieterverfahrens zum Kauf anzubieten. Die gegenständliche Liegenschaft umfasst Der Verkauf wird als Share Deal abgewickelt.

Die **GMBH behält sich das uneingeschränkte und im freien Ermessen stehende Recht vor, den Verwertungsvorgang jederzeit zu ändern oder zu beenden, eine alternative Form der Verwertung zu wählen oder sich aus dem angestrebten Verfahren zurückzuziehen.

Immobilienmakler, Berater oder andere Parteien im Auftrag Dritter können an dem Prozess nur teilnehmen, wenn sie den Namen des konkreten Auftraggebers nennen und das Beauftragungsverhältnis in geeigneter Art und Weise nachweisen. Eine Abgeberprovision seitens des Liegenschaftseigentümers wird ausdrücklich ausgeschlossen.

Folgende Bewerbungsunterlagen sind einem indikativen Kaufangebot beizulegen: eine ausführliche Unternehmensdarstellung, Angaben zu Finanz- und Ertragskraft des Unternehmens, eine detaillierte Darstellung der Erfahrungen in vergleichbaren Transaktionen sowie eine Begründung des Erwerbsinteresses.

Durch die Abgabe eines indikativen Angebotes erwerben die Interessenten kein Recht zur weiteren Teilnahme am Verfahren oder auf den Erhalt von Unterlagen oder auf den Erwerb der Liegenschaft bzw. der BF. Es steht ihnen kein Anspruch auf Ersatz von

Kosten und Aufwendungen zu. Ausgewählte Interessenten werden zur Teilnahme am Verfahren eingeladen und erhalten in der Folge detaillierte Informationen über die zum Verkauf stehende Liegenschaft bzw. die Gesellschaft sowie Erläuterungen zum weiteren Ablauf des Verfahrens.

Der Verkaufsprozess wird in deutscher Sprache abgewickelt und unterliegt österreichischem Recht.

Die Bewerbungsunterlagen, Fragen und Korrespondenz sind ausschließlich an folgende Adresse zu senden:

Postadresse: NN,

Mindestgebot: 26.000.000,-- Euro

Angebotsfrist: Montag 17. September 2007, 13:00 Uhr (Einlangen aller Unterlagen)."

Am 27. November 2007 wurde zwischen der STADT als Verkäuferin und der Bw. ein Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ** Grundbuch**** abgeschlossen.

Im Punkt 3.1. des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass der Kaufpreis € 25.500.000,00 beträgt, fällig bis zum 29. Februar 2008 zur Zahlung.

Punkt 3.4. des Kaufvertrages hat folgenden Inhalt:

"Gemäß Gemeinderatsbeschluss vom 25.5.2007, GZ**** wurde der Abschluss des Kaufvertrages um EUR 25.500.000,00 als Mindestkaufpreis genehmigt. Es ist zwischen den Parteien vereinbart, dass die Käuferin eine einmalige Verpflichtung zur Nachbesserung des Kaufpreises bei Veräußerung der Mehrheit ihrer Geschäftsanteile in Höhe der Differenz zwischen dem Transaktionswert aus dieser Veräußerung und dem Mindestkaufpreis hat, der Nachbesserungsbetrag ist binnen 5 Banktagen zur Zahlung fällig. In diesem Fall wird auch der Kaufpreis spätestens zu diesem Zeitpunkt fällig. Die Käuferin verpflichtet sich, die Veräußerung der Mehrheit ihrer Geschäftsanteile binnen zwei Tagen nach Vertragsabschluss der Verkäuferin schriftlich anzuzeigen."

Punkt 12.1. des Kaufvertrages enthält folgende Erklärung:

"Beide Vertragsteile geben die Erklärung ab, dass die gegenständliche Liegenschaftsübertragung iSd Art 34 BudgetbegleitG unmittelbar durch die Übertragung der Aufgabe zur Entwicklung und Verwertung des in der Präambel näher bezeichneten Kaufgegenstandes veranlasst ist, sodass dieser Vorgang von der Grunderwerbsteuer, von Stempel- und Rechtsgebühren sowie Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit ist."

Mit Anteilsabtretungsvertrag vom 18. Dezember 2007 übertrug die **GmbH jeweils einen Teil ihres Geschäftsanteils an der Bw. an die GES1 (Stammkapital 9.400,00), an die GES2 (Stammkapital 9.300,00) und GES3 (Stammkapital 9.300,00), sodass ihr ein Stammkapital an der Bw. im Nominalbetrag von € 7.000,00 verblieb, dh. ihre Beteiligung an der Bw. reduzierte sich von 100% auf 20%.

Durch das Bieterverfahren wurde insgesamt ein Transaktionswert von € 55.000.000,00 erzielt.

Am 18. Dezember 2007 legten die Gesellschafter der Bw. eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführer der Bw. fest. Weiters schlossen die Gesellschafter einen Syndikatsvertrag ab."

Zur rechtlichen Beurteilung führte der UFS in der genannten Entscheidung ua.

Folgendes aus:

"3.1. Grunderwerbsteuerbarer Tatbestand - Bemessungsgrundlage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Weiters unterliegt der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z. 4 GrEStG 1987 auch ein sich auf ein inländisches Grundstück beziehendes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot oder aus einem Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann, begründet.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Nach § 5 Abs. Abs. 3 GrEStG 1987 sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften

oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben (damit auch für die Grunderwerbsteuer) sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Nach § 4 BewG werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.

Nach § 6 Abs. 1 BewG werden aufschiebend bedingte Lasten nicht berücksichtigt, solange die Bedingung, die sie zur Entstehung bringt, noch nicht eingetreten ist.

Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II 3. Teil, Rz 10 zu § 5 GrEStG).

Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung im Sinne von § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Erst mit Eintritt der Bedingung entsteht insoweit eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen (selbständigen) Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist (vgl UFSI 18.08.2003, RV/0036-I/03 unter Hinweis auf Fellner, Rz 10a zu § 5 GrEStG 1987 sowie BFH 22.11.1995, II R 26/92 BStBl II 1996, 162 ff).

Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt gehören zwar dem Grunde nach gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung. Eine derartige nachträgliche zusätzliche Gegenleistung berührt indes die Tatbestandsmäßigkeit des ursprünglichen Erwerbsvorganges nicht, sondern begründet vielmehr einen weiteren Steueranspruch des Steuergläubigers. Der Steuertatbestand besteht hier in der zusätzlichen Leistung in Verbindung mit dem Kaufvertrag, der allein den Tatbestand für die weitere Steuererhebung nicht bilden kann, weil die nachträgliche Leistung auf Umständen beruht, die erst nach Abschluss des Kaufvertrages eingetreten sind. Das Gesetz knüpft die Steuer an die zusätzliche Leistung, dieses Tatbestandsmerkmal ist deshalb auch erst mit der Vereinbarung der zusätzlichen Gegenleistung erfüllt. Da mit der Vereinbarung oder Gewährung einer nachträglichen zusätzlichen Gegenleistung ein eigenständiger Steuertatbestand verwirklicht wird, wirkt ein solches Ereignis auch nicht auf den ursprünglichen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang zurück, sondern lässt diesen vielmehr unberührt. Die Erlassung eines den Gesamtvorgang umfassenden Änderungsbescheides kommt daher nicht in Betracht (Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. April 1994, II R 93/90, BStBl II 817). Dieser Ansicht folgend gelangt Fellner, a.a.O., Rz 10 zu § 8 GrEStG, daher zur Auffassung, dass eine nachträgliche zusätzliche Leistung in einem zusätzlichen Bescheid, der neben den anderen, den ursprünglichen Erwerbsvorgang betreffenden Bescheid tritt, grunderwerbsteuerlich zu erfassen ist (vgl. UFSK 31.01.2006, RV/0017-K/06).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass mit Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 verwirklicht wurde und dass - sollte keine Steuerbefreiung zum Tragen kommen – am 27. November 2007 eine Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist.

Im Punkt 3.1. des Kaufvertrages wurde eine unbedingte Gegenleistung in Höhe von € 25.500.000,00 sowie zusätzlich in Punkt 3.3. des Kaufvertrages eine Nachbesserung des Kaufpreises bei Veräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile durch die Bw. – und damit unter einer aufschiebenden Bedingung – in Höhe der Differenz zwischen dem Transaktionswert aus dieser Veräußerung und dem Mindestkaufpreis von € 25.500.000,00 vereinbart. Entsprechend den obigen Ausführungen war im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 27. November 2007 nur die unbedingte Gegenleistung grunderwerbsteuerpflichtig und ist erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung – Weiterveräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile am 18. Dezember 2007 – eine neue, selbständige Grunderwerbsteuerpflicht für die Nachbesserung des Mindestkaufpreises in Höhe von € 29.500.000,00 (Differenz zum Transaktionswert von € 55.000.000,00) entstanden.

Da für die zusätzliche Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG eine neue Grunderwerbsteuerschuld entsteht, ist es rechtswidrig den Betrag von € 29.500.000,00 als Bemessungsgrundlage bei Besteuerung des am 27. November 2007 verwirklichten Erwerbsvorganges einzubeziehen. Die Steuer für den "Nachbesserungsbetrag" kann vom Finanzamt nur mit einem zusätzlichen (selbständigen) Grunderwerbsteuerbescheid festgesetzt werden (vgl. dazu neben der bereits zitierten Entscheidung UFS 18.08.2003, RV/0036-I/03- auch UFS 5.6.2009, RV/2369-W/06 sowie UFS 15.04.2011, RV/0379-W/08).

Im gegenständlichen Fall nimmt der Spruch des angefochtenen Bescheides auf den Kaufvertrag vom 27. November 2007 mit der STADT Bezug und wird eine Bemessungsgrundlage von insgesamt € 55.000.000,00 ausgewiesen. Aus der Begründung ergibt sich, dass das Finanzamt den Bescheid gemäß § 201 BAO vor allem deshalb erlassen hat, weil es die Voraussetzungen der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 verneint hat. Die Unrichtigkeit der Selbstbemessung wurde vom Finanzamt nicht auf die Nichteinbeziehung des Nachbesserungsbetrages gestützt, sondern wurde der Nachbesserungsbetrag lediglich zusätzlich zum Kaufpreis als Bemessungsgrundlage angesetzt. Daraus ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat dass "Sache" des gegenständlichen Bescheides die Festsetzung der am 27. November 2007 – sofern keine Steuerbefreiung zum Tragen kommt – entstandenen Grunderwerbsteuerschuld ist. Der angefochtene Bescheid ist daher – falls die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen – insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% des Kaufpreises von € 25.500.000,00 festzusetzen ist.

3.2. Zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 idF BGBI. I Nr. 84/2002

Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBI. I Nr. 142/2000 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 84/2002, regelt "Steuerliche Sonderregelungen für Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften und hat folgenden Wortlaut:

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

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

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

.....

Im Zeitpunkt der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges am 27. November 2007 stand die Bw. auf Grund der Beteiligungsverhältnisse unter beherrschendem Einfluss der STADT, die als Gebietskörperschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Da nur maßgeblich ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zeitpunkt des - möglichen - Entstehens der Steuerschuld vorliegen, begründet alleine die spätere Aufgabe des beherrschenden Einflusses seitens der Gebietskörperschaft – selbst wenn dies im Zeitpunkt der Verwirklichung des Rechtsvorganges bereits geplant ist – keine Steuerpflicht.

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung ist allerdings, dass eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben seitens der Körperschaft öffentlichen Rechts vorgenommen wird und dass der Rechtsvorgang dadurch unmittelbar veranlasst wurde. Rechtsgeschäfte, die durch eine „Weiterübertragung“ von Aufgaben einer "ausgegliederten" Gesellschaft des privaten Rechts an eine weitere juristische Person des privaten Rechts (auch wenn beide unter beherrschendem Einfluss zB einer Gebietskörperschaft stehen) veranlasst werden, sind daher nicht steuerfrei.

*Die Aufgabe "Entwicklung und Verwertung" der Liegenschaft GEBÄUDE wurde von der STADT an die **GmbH übertragen (siehe dazu § 1 der Präambel der zwischen der STADT und der **GmbH abgeschlossenen Optionsvereinbarung).*

Auch im Gemeinderatsbeschluss wird differenziert zwischen der Option auf Erwerb der Liegenschaft (der Liegenschaftserwerb wurde vom Gemeinderat auch durch eine von der **GmbH zugründende Gesellschaft genehmigt) und dem Abschluss einer Vereinbarung mit der **GmbH "betreffend die Entwicklung und Verwertung der im Punkt 1) bezeichneten Liegenschaft durch die **GmbH". Dass die STADT die Aufgabe der Verwertung der Liegenschaft auf die **GmbH übertragen hat ist sowohl aus dem Bericht der X, in dem davon die Rede, dass die Verwertung der Liegenschaft im Wege der **GmbH abgewickelt werden soll, als auch aus der **** ersichtlich, in der es heißt "D as GEBÄUDE wird von der **GMBH veräußert". Beim Bieterverfahren wurde in die Aufforderung zur Abgabe eines Angebots ua. aufgenommen, dass sich die **GMBH das Recht vorbehält, "den Verwertungsvorgang jederzeit zu ändern oder zu beenden, eine alternative Form der Verwertung zu wählen oder sich aus dem angestrebten Verfahren zurückzuziehen", und es wurde darüber informiert, dass "der Verkauf als Share Deal abgewickelt" wird. Dies spricht alles dafür, dass die eigentliche Verwertungsaufgabe von der STADT an die **GmbH übertragen wurde und diese ihrerseits die neu gegründete Bw. für die Abwicklung des Verwertungsvorganges und die weitere Entwicklung herangezogen hat. Diese "Weiterübertragung" von Aufgaben durch die **GmbH an die Bw. ist nicht nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 steuerlich begünstigt.

Lediglich der Erwerb der Liegenschaft durch die Bw. erfolgte direkt von der STADT. Der Eigentumserwerb alleine durch eine von einer Gebietskörperschaft beherrschten Gesellschaft ist jedoch nicht nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 von der Grunderwerbsteuer befreit. Der Liegenschaftserwerb hat seine Grundlage in der von der STADT der **GmbH eingeräumten Option und wurde die "Namhaftmachung" einer weiteren Gesellschaft ausdrücklich der **GmbH vorbehalten.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass zwar die Einräumung einer Option zum Erwerb einer Liegenschaft (noch) nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, mit Ausübung der Option aber der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wird (vgl. dazu UFS 24.2.2010, RV/0577-I/08). Für den Vorgang zwischen STADT und der **GmbH ist aber im gegenständlichen Fall auf Grund der Bestimmung des Art 34 BudgetbegleitG 2001 Steuerfreiheit gegeben.

Der Abschluss des Optionsvertrages zwischen der STADT und der **GmbH und die Berechtigung der **GmbH die Bw. namhaft zu machen, zeigt ebenfalls, dass die Aufgabenübertragung seitens der STADT gegenüber der **GmbH stattgefunden hat und die Aufgaben der Bw. (Entwicklung und weitere "Verwertung" der Liegenschaft gemeinsam mit "Investoren") zunächst durch die **GmbH als Alleingesellschafterin der Bw., nach Abschluss des Bieterverfahrens und Abtretung der Geschäftsanteile am 18. Dezember 2007 durch ihre Gesellschafter, bestimmt wurde. Der Abschluss des Kaufvertrages zwischen der STADT und der Bw. ist daher nicht unmittelbar durch eine Aufgabenübertragung von Seiten der STADT veranlasst. Die **GmbH hätte die ihr übertragenen Aufgaben auch selber wahrnehmen können oder hierfür eine andere

Tochtergesellschaft (die den Vorgaben des Gemeinderatsbeschlusses entspricht) heranziehen können.

Wie bereits oben ausgeführt müssen alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Zeitpunkt des – möglichen - Entstehens der Steuerschuld vorliegen.

Ein grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang ist nur dann befreit, wenn ein direkter Zusammenhang mit der Aufgabenübertragung besteht und muss die Aufgabenübertragung in der ablaufenden Kausalkette das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied bilden. Es reicht nicht aus, wenn die geplante Aufgabenübertragung nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache für die Verwirklichung des Rechtsvorganges bilden.

Der Kaufvertrag vom 27. November 2007 zwischen der STADT und der Bw. ist daher nicht gemäß Art 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 von der Grunderwerbsteuer befreit und erweist sich daher die Berufung insofern als unberechtigt.

Der angefochtene Bescheid war somit lediglich aus den unter Punkt 3.1 angeführten Gründen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage abzuändern und die Grunderwerbsteuer mit 3,5% des (Mindest-)Kaufpreises von € 25.500.000,00, das sind € 892.500,00 festzusetzen."

B. Grunderwerbsteuerbescheid vom 14. Februar 2013

Mit Bescheid vom 14. Februar 2013 setzte das Finanzamt gegenüber der BF (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.032.500,00 (3,5% der Gegenleistung von € 29.500.000,00) fest und führte zur Begründung Folgendes aus:

"Nachbesserung des Kaufpreises gemäß Punkt 3.4. des Kaufvertrages"

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bf., den Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. die Grunderwerbsteuer mit € 0,00 festzusetzen, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO

Gleichzeitig beantragte die Bf., die Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im Bescheidbeschwerdeverfahren gegen die Berufungsentscheidung des UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09.

Die Begründung der Berufung lautet wie Folgt:

"Da der verfahrensgegenständliche Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Befreiung von der Grunderwerbsteuer für durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlasste Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 erster Satz Budgetbegleitgesetz 2001 erfüllt, ist der angefochtene Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

Entgegen der Annahme der Abgabenbehörde finden die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben von Körperschaften öffentlichen Rechts gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 auf den gegenständlichen Erwerbsvorgang ISd § 1 Abs. 1 GrESTG 1987 Anwendung:

,Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten (...) Rechts (...), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden Schriften), Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der (...) Grunderwerbsteuer (...) befreit.“ (Art. 34 § 1 Abs. 1 Satz 1 Budgetbegleitgesetz 2001).

Die Ausgliederung im Sinne des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 erfolgte durch die STADT; diese ist als Gebietskörperschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

*Mit Beschluss wurde dem verfahrensgegenständlichen Ausgliederungsvorgang der Entwicklungsaufgabe des XXX, EZ**, KG***, auf die nunmehrige Beschwerdeführerin die Genehmigung erteilt.*

*Im der Beschlussfassung zugrundeliegenden Bericht der *** vom 2.5.2007, auf den der Beschluss des Gemeinderates ausdrücklich verweist, wird dazu wie folgt festgehalten:*

*“Die STADT räumt der **GmbH oder einer Gesellschaft, die von der **GmbH namhaft gemacht wird, deren Alleingesellschafterin die **GmbH ist und die ausschließlich für die Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft gegründet wird, eine unentgeltliche Option bis 31.12.2007 ein.“*

*Die Beschlussfassung deckt sowohl eine Übertragung der Liegenschaft und der Entwicklungsaufgabe auf die **GmbH selbst als auch alternativ die Übertragung auf eine ausschließlich für die Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft gegründete Gesellschaft ab.*

*In unmittelbarer Umsetzung dieses Gemeinderatsbeschlusses errichtete die **GmbH in einem ersten Schritt mit Errichtungserklärung vom 2.8.2007 als Alleingesellschafterin die beschwerdeführende BF.*

Gegenstand der Gesellschaft ist in Übereinstimmung mit der Beschlussfassung des Wiener Gemeinderates insbesondere "die gesamtplanerische Entwicklung von städtebaulich bedeutsamen Liegenschaftsprojekten unter Berücksichtigung städtebaulicher Zielsetzungen und sonstiger öffentlicher Zwecke der STADT, insbesondere Projektentwicklung und Verwertung des GEBÄUDE" sowie "der An- und Verkauf, die Verwaltung, Vermietung, Verpachtung, Miete und Pacht von unbeweglichem Vermögen, insbesondere dem GEBÄUDE unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Zwecke der STADT (Punkt 2 Abs. 1 der Errichtungserklärung).

Die Gesellschaft nimmt in Punkt 11 Abs. 3 der Errichtungserklärung ausdrücklich "die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften

öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten Rechts, da sie unter beherrschendem Einfluss der STADT steht, in Anspruch."

*In weiterer unmittelbarer Umsetzung des Gemeinderatsbeschlusses verkaufte die STADT mit Kaufvertrag vom 27.11.2007, ZI. ***-***** das GEBÄUDE an die BF und gab in Punkt 12.1. gemeinsam mit dieser ausdrücklich die Erklärung ab; „dass die gegenständliche Liegenschaftsübertragung iSd Art. 34 BudgetbegleitG unmittelbar durch die Übertragung der Aufgabe zur Entwicklung und Verwertung des in der Präambel näher bezeichneten Kaufgegenstandes veranlasst ist, sodass dieser Vorgang von der Grunderwerbsteuer(...) befreit ist“.*

*Entscheidend für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 ist somit, dass die STADT als Körperschaft öffentlichen Rechts die Liegenschaft zusammen mit der Aufgabe zur Entwicklung und Verwertung in Übereinstimmung mit dem Gemeinderatsbeschluss nicht auf die **GmbH (Alternative 1 des Gemeinderatsbeschlusses), sondern direkt auf die einzige für diesen Zweck gegründete BF (Alternative 2 des Gemeinderatsbeschlusses) übertragen hat.*

*Der Liegenschaftserwerb von der STADT hat seine Grundlage auch nicht in der von der STADT der **GmbH eingeräumten Option. Da die STADT als den Ausgliederungsvorgang beherrschende Körperschaft öffentlichen Rechts von der im Gemeinderatsbeschluss vorgesehenen Alternative einer Ausgliederung auf die Beschwerdeführerin Gebrauch gemacht hat, kam es tatsächlich weder zu einer Liegenschaftsübertragung und Ausgliederung auf die **GmbH noch zum Abschluss der Optionsvereinbarung zwischen der STADT und der **GmbH, wie sie noch als Entwurf dem der Beschlussfassung zugrundeliegenden Bericht angeschlossen war. Die Gründung der Beschwerdeführerin erfolgte vielmehr in direkter Umsetzung des Willens der den Ausgliederungsvorgang beherrschenden ausgliedernden Körperschaft öffentlichen Rechts.*

Der Liegenschaftserwerb steht daher auch im direkten Zusammenhang mit der Aufgabenübertragung durch die STADT und bildet somit in der abgelaufenen Kausalkette das letzte, den Rechtevorgang unmittelbar auslösende Glied.

Ausgegliedert wurde die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses GEBÄUDE. In Ausführung des Gemeinderatsbeschlusses sieht der Unternehmensgegenstand der BF insbesondere "die gesamtplanerische Entwicklung von städtebaulich bedeutsamen Liegenschaftsprojekten unter Berücksichtigung städtebaulicher Zielsetzungen und sonstiger öffentlicher Zwecke der STADT, insbesondere Projektentwicklung und Verwertung des GEBÄUDE (...) unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Zwecke der STADT" vor (Punkt 2 Abs. 1 der Errichtungserklärung der BF).

*Die Ausgliederung erfolgte mehrphasig: in der Phase 1 wurde die BF als Enkelgesellschaft der STADT gegründet. Die STADT hat zur Gründung ihre 100 %ige Tochtergesellschaft **GmbH herangezogen. Der »beherrschende Einfluss“ muss nicht unmittelbar gegeben sein. Mangels expliziter Normierung eines derartigen Unmittelbarkeitserfordernisses reicht*

auch eine mittelbare Beherrschung der Körperschaft z. B. über eine Tochtergesellschaft aus (vgl. dazu Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen – Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 407; zuletzt zur Ausgliederung auf eine Enkelgesellschaft UFS 14.3.2011, RV/0356-W07); in der Phase 2 erfolgte in Ausführung des Gemeinderatsbeschlusses die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses GEBÄUDE auf die BF.

Da die Übertragung in einem einzigen Akt und von einem einheitlichen Willen getragen von der STADT als der den Ausgliederungsvorgang beherrschenden Körperschaft öffentlichen Rechts beschlossen wurde, sind die dem eigentlichen Aufgabenausgliederungsvorgang vorgelagerte Gesellschaftsgründung ebenso wie die Aufgabenausgliederung selbst als Teile eines einheitlichen begünstigten Ausgliederungsvorgangs von der Befreiungsbestimmung des Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 umfasst (vgl. dazu Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen – Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 410 mwN).

Es liegt ausschließlich im Ermessen der ausgliedernden Körperschaft, den Ausgliederungsvorgang im Rahmen der verfassungsgesetzlich gebotenen Sparsamkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit zu gestalten und durch unmittelbar bzw. mittelbar unter ihrem beherrschenden Einfluss stehende - auch eigens dafür gegründete - Gesellschaften zu verwirklichen. Gerade die Schaffung einer eigenständigen, ausschließlich für den Zweck der Entwicklung und Verwertung einer Spezialliegenschaft gegründeten

Gesellschaft, die vermögens- und haftungsrechtlich gesondert gestioniert wird, stellt einen Standardfall der bereits vor Inkrafttreten des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2011 vielfältigen sondergesetzlichen Ausgliederungspraxis dar (vgl. dazu nur Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen - Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 399, FN 3 mwN).

Das entspricht Im Übrigen auch den in den Gesetzesmaterialien zum Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 (EB GP XXI RV 311, Seite 207) angeführten Zweck wonach "durch dieses Bundesgesetz die bisher in diversen Bundesgesetzen enthaltenen Steuerbefreiungen für Ausgliederungsvorgänge des Bundes auch auf Ausgliederungen anderer Gebietskörperschaften ausgedehnt werden" sollen und dadurch die Aufnahme von Steuerbefreiungen in künftige Ausgliederungsgesetze des Bundes entbehrlich " wird.

Die verfahrensgegenständliche Ausgliederung erfolgte daher nicht durch eine Aufgabenübertragung auf die **GmbH mit anschließender nicht begünstigter Folgeübertragung auf die BF, sondern direkt von der STADT auf die BF.

Auch aus der durch den Gemeinderatsbeschluss eröffneten Alternative eines Erwerbs der Liegenschaft durch die **GmbH kann nichts anderes abgeleitet werden, da diese im Gemeinderatsbeschluss vorgesehene Variante tatsächlich nicht durchgeführt wurde. Im Übrigen ist auch der Abschluss des dem Bericht der X – auf den der

*Gemeinderatsbeschluss Bezug nimmt -beigelegten Entwurfs einer Optionsvereinbarung zwischen der STADT und der **GmbH unterblieben, da die Liegenschaft tatsächlich zusammen mit der Entwicklungsaufgabe von der STADT als Körperschaft öffentlichen Rechts direkt auf die ausschließlich zum Zweck der Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft gegründete BF übertragen wurde.*

*Die Aufgabe, die der **GmbH Im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Ausgliederungsvorgang zukam, beschränkte sich daher auf die Durchführung der Errichtung der Beschwerdeführerin. Auch die Durchführung des Verkaufsprozesses der Geschäftsanteile an der BF Im Rahmen eines objektivierten Bieterverfahrens durch die **GmbH stellt sich nicht als Entwicklungstätigkeit betreffend die verfahrensgegenständliche ausgegliederte Liegenschaft dar, sondern erfolgte durch diese ausschließlich in ihrer Eigenschaft als verfügbungsbefugte Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin. Sie bezog sich daher auch nur auf Geschäftsanteile der ausgegliederten Körperschaft und nicht auf die verfahrensgegenständliche gemeinsam mit der Entwicklungsaufgabe auf die Beschwerdeführerin ausgegliederte Liegenschaft. Die von der STADT ausgegliederte Entwicklungsaufgabe wurde und wird daher ausschließlich von der Beschwerdeführerin wahrgenommen.*

Nach der Bestimmung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 Ist Grunderwerbsteuerfreiheit gegeben, wenn die im Gesetz normierten Voraussetzungen im Zeitpunkt des Ausgliederungsvorganges vorliegen. Die Regelung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 lässt die transaktionsbezogene Begünstigung auch für den Fall eines dem Ausgliederungsvorgang zeitlich nachgelagerten Verlustes des beherrschenden Einflusses (etwa durch Abtretung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger) unangetastet (vgl. dazu Huemer/Moser In Gröhs/Havranek/Lang/Mayar/Pircher/Pränd, Ausgliederungen - Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 409).

Der gegenständliche Erwerbsvorgang stellt daher eine steuerbefreite Ausgliederung durch (Übertragung von Aufgaben iSd Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 und keine Privatisierung (die nicht unter die Befreiungsbestimmung fällt) dar. Auf eine zeitlich nachfolgende Veräußerung der Anteile am übernehmenden Rechtsträger ist die Befreiungsbestimmung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 (unstrittig) nicht anwendbar, sodass diese den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen unterliegt.

Der Gesetzgeber hat in Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 für diesen Fall keinen besonderen "Nachversteuerungstatbestand" vorgesehen, sodass auch eine einer späteren Entstaatlichung bzw. Privatisierung vorangehende vorbereitende Ausgliederung unter die Befreiungsbestimmung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 fällt. "Eine teleologische Reduktion wird von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts dann vorgenommen, wenn verfassungswidrige Ergebnisse, unverständliche oder nicht sachgerechte Ergebnisse vermieden werden sollen (., .). Solche Gründe für eine Einschränkung der Befreiungsbestimmung (...) sind (...) nicht ersichtlich" {vgl. zuletzt VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216). Die Befreiungsbestimmung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 ist auch

nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates "weit auszulegen" (vgl. UFSS 21.6.2006, GZ RV/0192-S/06).

Die Ausgliederung erfolgte auf Basis des Gemeinderatsbeschlusses zur Umsetzung und Berücksichtigung der städtebaulichen Zielsetzungen und sonstigen öffentlichen Zwecke der STADT. Dies wurde im Rahmen der Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses GEBÄUDE auf die von der STADT beherrschte BF umgesetzt.

Eine spätere, der begünstigten Ausgliederung nachfolgende teilweise Veräußerung der Geschäftsanteile ändert nichts an der Anwendung der Befreiungsbestimmung auf den Ausgliederungsvorgang selbst (vgl. dazu Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen – Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 409). Der Bundesgesetzgeber hat bereits vor dem Inkrafttreten des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 in einer Vielzahl von Einzelfällen gerade auch die einer geplanten späteren Entstaatlichung bzw. Privatisierung vorangehenden Ausgliederungen bewusst abgabenfrei gestellt (vgl. etwa Art. I § 3 des Bundesgesetzes über die Übertragung von Bundesbeteiligungen in das Eigentum der ÖIAG, BGBI. I Nr. 87/1998 oder die Befreiungsbestimmungen in § 10 ÖIAG-Gesetz 2000).

Zu betonen ist, dass die Umsetzung der genannten Ausgliederungsziele auch nach der teilweisen Veräußerung der Geschäftsanteile durch die gesellschaftsrechtlichen Mitbestimmungs- und Kontrollrechte nach wie vor gewährleistet ist.

Die Gestaltung des Kaufpreises und die gewählte Vorgangsweise ist insgesamt weder ungewöhnlich noch unangemessen. Aufgrund der über die **GmbH 100%ige Alleingesellschafterstellung der STADT wäre die Ausgliederung alternativ etwa auch in Form einer mittelbaren Gesellschaftereinlage ohne jede Verrechnung einer Kaufpreisvaluta durchführbar gewesen. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wäre in diesem Fall bereits ohne Inanspruchnahme einer Befreiung mangels Gegenleistung mit dem im Verhältnis zum Verkehrswert wesentlich geringeren dreifachen Einheitswert anzusetzen (§ 4 Abs. 2 Z. 1 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG; vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200), sodass sich alternativ bereits ohne Inanspruchnahme einer Befreiung eine um rund 90% reduzierte Grunderwerbsteuerbelastung ergeben hätte.

Die gewählte Gestaltung ist daher insbesondere auch nicht durch eine Absicht einer Steuervermeidung motiviert (vgl. dazu Ritz, BAO⁴ § 22 Rz. 2 ff mWN). Auf Seiten der ausgliedernden Gebietskörperschaft wurde im Übrigen kein körperschaftsteuerpflichtiger Vorgang iSd § 1 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 verwirklicht. Insbesondere kann die Inanspruchnahme der verfahrensgegenständlichen Bundesabgabenbefreiung in Form der Befreiung von der Grunderwerbsteuer nicht als Grundlage für eine von der Abgabenbehörde unterstellte "im konkreten Fall gewählte (ungewöhnliche) Vorgangsweise ..." herangezogen werden, da der Ertrag der Grunderwerbsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe (§ 6 Abs. 1 Z. 2 lit. a iVm § 7 Abs. 2 F-VG 1948 und § 8 Abs. 1 FAG 2005) gemäß § 9 Abs. 1 FAG 2005 ohnehin im Wesentlichen der ausgliedernden Gebietskörperschaft STADT selbst zufließt."

C. Rechtsmittelverfahren zu RV/7100604/2013

1. Vorlage der Berufung durch das Finanzamt

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 14. Februar 2013 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung und verwies zur Begründung auf die zum Kaufvertrag vom 27. November 2007 bereits ergangene Berufungsentscheidung UFS 21.12.2013, RV/0533-W/09.

2. Aussetzung des Rechtsmittelverfahrens

Mit Bescheid vom 14. Mai 2013 setzte der UFS das Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO iVm § 282 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH zur GZ. 2013/16/0032 anhängigen Verfahrens aus.

3. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

4. Beendigung der Aussetzung

Mit Schriftsatz vom 5. Jänner 2015 teilte das BFG der Bf. mit, dass das Verfahren nunmehr fortgesetzt wird, da der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 20. November 2014 die Behandlung der von der Bf. zur Zl. 2013/16/0032 eingebrachte Beschwerde abgelehnt hat.

Der Beschluss hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Die belangte Behörde hat die begehrte Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach Art. 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 mit der Begründung versagt, das in Rede stehende Rechtsgeschäft sei durch die Ausgliederung von Aufgaben von der .STADT an die **GmbH nicht unmittelbar veranlasst.*

Dabei ging die belangte Behörde von dem insoweit unbestrittenen Sachverhalt aus, dass das in Rede stehende Rechtsgeschäft zwischen der .STADT und der beschwerdeführenden Gesellschaft mbH (Beschwerdeführerin) abgeschlossen wurde.

*Bemerkt sei, dass die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde sei aktenwidrig von einer Ausgliederung an die **GmbH und nicht an die Beschwerdeführerin ausgegangen, angesichts des Wortlautes des im Verwaltungsverfahren vorgelegten Gemeinderatsbeschlusses nicht berechtigt ist. Der Gemeinderatsbeschluss erwähnt in Punkt 1 lediglich die Option zum Erwerb der in Rede stehenden Liegenschaft zu Gunsten u.a. einer durch die **GmbH gegründeten Gesellschaft, während er in Punkt 2 betreffend eine Ausgliederung nur eine Vereinbarung mit der **GmbH anspricht.*

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid somit nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (vgl. das von der belangten Behörde zitierte

hg. Erkenntnis vom 25. März 2010, 2008/16/0095), wonach in Art. 34 Abs. 1 Z 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 nur jene Rechtsgeschäfte gemeint sind, die zwischen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Aufgaben ausgliedert und überträgt, und der juristischen Person privaten Rechts abgeschlossen werden, an die die Aufgaben ausgliedert und übertragen werden.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerde abzulehnen."

Mit dem Schriftsatz vom 5. Jänner 2015 wurde die Bf. auch die Gelegenheit eingeräumt, noch vor Anberaumung der mündlichen Verhandlung eine Stellungnahme abzugeben, weitere Beweismittel zu nennen oder die bisherigen Anträge zu modifizieren.

Diese Gelegenheit wurde von der Bf. nicht genutzt und langten keine weiteren Schriftsätze der Bf. beim BFG ein.

5. mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat

In der am 29. Juli 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat berichtete die Berichterstatterin über den bisherigen Verfahrensablauf wie in den den Anwesenden ausgehändigten Beilage ./1 zur Niederschrift. Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gebe, erklären die die Vertreter der beiden Parteien (Vertreter des Bf. = PV / Vertreter des Finanzamtes = FA)

"PV: Der Optionsvertrag wurde tatsächlich nicht abgeschlossen. Die Liegenschaft wurde direkt von der STADT an die Bf. verkauft.

FA: Es gibt ebenfalls keine Ergänzungen."

Zur rechtlichen Beurteilung führt der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

"Dass die Nachbesserung ein eigenständiger Grunderwerbsteuertatbestand ist, wird nicht bestritten. Durch die unmittelbare Veranlassung des Kaufvertrages fällt auch die Nachbesserung in den Anwendungsbereich des Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001. Der Kaufvertrag war in der ablaufenden Kausalkette das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösendes Glied, sodass insgesamt ein begünstigter Vorgang i.S. des Art. 34 leg.cit. vorliegt. Insofern ist das ein einheitlicher Vorgang.

Der VwGH ist von den Feststellungen des UFS ausgegangen, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben. Er hat die Behandlung der Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i.S. § 33a VwGG a limine abgelehnt.

Dazu erwiderte das FA Folgendes:

"Der VwGH hat nicht nur zur Rechtsfrage Stellung genommen, sondern im Passus zur Verfahrensrüge auf den Inhalt des Gemeinderatsbeschlusses verwiesen."

Dem hielt der PV entgegen:

"Das Argument, das tatsächlich keine Optionsvereinbarung abgeschlossen wurde, wurde auch vom UFS in der Gegenschrift als unter das Neuerungsverbot fallend bezeichnet. Daher hat sich auch der VwGH damit nicht auseinandergesetzt, da er sich in der Sache nicht eingelassen hat."

Nach dem im Protokoll festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, ersuchte das Finanzamt abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen

Der PV ersuchte abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht folgt grundsätzlich den vom UFS in der Berufungsentscheidung UFS 21.12.2013, RV/0533-W/09 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und werden diese zum integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt. Abgewichen wird davon jedoch insofern als bei der nunmehrigen Entscheidung davon ausgegangen wird, dass der Optionsvertrag tatsächlich nicht abgeschlossen wurde und dass die Liegenschaft direkt von der STADT an die Bf. verkauft wurde.

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom BFG eingesehenen Unterlagen, die sich in den Bemessungsakten des Finanzamtes ErfNr.*** und ErfNr.***** samt Akten des Unabhängigen Finanzsenates RV/0533-W/09 und RV/3707-W/2008 befinden sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben und bei der mündlichen Verhandlung. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und wurde dazu vom Vertreter der Bf. lediglich ergänzt, dass der Optionsvertrag tatsächlich nicht abgeschlossen wurde und dass die Liegenschaft direkt von der STADT an die Bf. verkauft wurde. Der erkennende Senat hatte keinen Anlass, diese Angaben anzuzweifeln.

Der nunmehr zuständige Senat des Bundesfinanzgerichtes geht bei seiner Entscheidung dennoch aus folgenden Gründen ebenso wie der UFS davon aus, dass die Aufgabe "Entwicklung und Verwertung" der Liegenschaft GEBÄUDE von der STADT an die **GmbH und nicht direkt an die Bf. übertragen wurde:

Zur Verfahrensrüge der Bf., wonach der UFS aktenwidrig von einer Ausgliederung an die **GmbH und nicht an die Bf. ausgegangen sei, hat der VwGH im Beschluss vom 20.11.2014, 2013/16/0032 angemerkt, dass diese angesichts des Wortlautes des Gemeinderatsbeschlusses nicht berechtigt ist.

Auch wenn die in Punkt 1 des Gemeinderatsbeschlusses erwähnte Optionsvereinbarung betreffend die Liegenschaft tatsächlich nicht abgeschlossen wurde, so verbleibt, dass in Punkt 2 des Gemeinderatsbeschlusses betreffend der Ausgliederung (der Aufgabe "Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft") nur eine Vereinbarung mit der **GmbH angesprochen wurde. Dass die Aufgabe "Verwertung der Liegenschaft" von der STADT auf die **GmbH übertragen wurde, ergibt sich nicht nur aus dem dem Gemeinderatsbeschluss zugrunde liegenden Antrag vom 2. Mai 2007, sondern wird auch dadurch bekräftigt, dass in der Einladung zum internationalen Bieterverfahren von einer

Verwertung durch die **GmbH die Rede ist. In der Einladung zum Bieterverfahren wurde ausdrücklich angegeben, dass der Verkauf des GEBÄUDE als "Share deal" abgewickelt wird und zeigt dies, dass die Gründung der Bf., der Erwerb der Liegenschaft durch die Bf. samt anschließendem Anteilserwerb durch "Private" nur mehr der Umsetzung der Verwertung iS einer Privatisierung diente. Das nunmehrige Verfahren hat jedenfalls keine derart abweichenden Ergebnisse gebracht (von der Bf. wurden keine weiteren Beweismittel vorgelegt oder genannt) und geht daher auch der nunmehr zuständige Senat des Bundesfinanzgerichtes bei seiner Entscheidung davon aus, dass zwischen der STADT und der Bf. keine direkte Aufgabenübertragung erfolgt ist, sondern dass nur der Kaufvertrag über die Liegenschaft direkt zwischen der STADT und der Bf. abgeschlossen wurde.

III. rechtliche Beurteilung

Artikel 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBI I 2000/142, lautet idF AbgÄG 2001, BGBI I 2001/144, AbgÄG 2002, BGBI I 2002/84 wie Folgt:

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

Die Befreiungsbestimmung nach Art 34 BBG 2001 enthält keine Einschränkung auf bestimmte Aufgaben; hoheitliche und nicht hoheitliche Aufgaben sind gleichermaßen erfasst (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216, und VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006).

Voraussetzung für die Befreiung ist, dass das Rechtsgeschäft durch eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst wurde. Demgegenüber ist die bloße Übertragung von Vermögen nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Die Übertragung der Verwaltung, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaften weist nicht auf eine über die bloße ordentliche Verwaltung der Liegenschaft hinausgehende Aufgabe hin, wie sie ohnehin jedem Eigentümer der Liegenschaft obliegt (vgl. VwGH 28.3.2014, 2013/16/0226).

Im Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 sind nur jene Rechtsgeschäfte gemeint, die zwischen der öffentlich rechtlichen Körperschaft, die Aufgaben ausgliedert und überträgt, und der juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, abgeschlossen werden und die die Ausgliederung und Übertragung selbst betreffen. Nicht umfasst sind Rechtsgeschäfte zwischen der juristischen Person des

privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, und einem Dritten (vgl. VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der eine Begünstigung (Befreiung) in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.01.1989, 88716/0015, VwGH 23.02.1989, 88/16/0187).

Wie bereits oben dargelegt, geht der erkennende Senat des BFG trotz "Nichtabschluss" der Optionsvereinbarung davon aus, dass die Aufgabe "Entwicklung und Verwertung" der Liegenschaft von der STADT an die **GmbH übertragen wurde und dass nur der Erwerb der Liegenschaft durch die Bf. direkt von der STADT erfolgte und liegen daher die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 nicht vor (vgl. dazu UFS 21.12.2012, RV0533-W/09 sowie den Beschluss VwGH 20.11.2014, 2013/16/0032).

Gegenstand des nunmehrigen Verfahrens ist überdies die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die im Kaufvertrag unter Punkt 3.3. unter einer aufschiebenden Bedingung vereinbarte Nachbesserung.

Die aufschiebende Bedingung der Veräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile durch die Bf. ist am 18. Dezember 2007 eingetreten und ist an diesem Tag für die zusätzliche Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG in Höhe von € 29.500.000,00 (Differenz zwischen Transaktionswert von € 55.000.000,00 und Mindestkaufpreis von € 25.500.000,00) eine neue, selbständige Grunderwerbsteuerpflicht entstanden.

Die nachträgliche zusätzliche Gegenleistung ist in einem zusätzlichen Bescheid, der neben den anderen, den ursprünglichen Erwerbsvorgang betreffenden Bescheid tritt, grunderwerbsteuerrechtlich zu erfassen (vgl dazu BFH 13.4.1994, II R 93/90; UFS 15.4.2011, RV/0379-W/08; UFS 5.6.2009, RV/2369-W/06).

Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (vgl § 8 GrEStG) ist auch für die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (Fellner, Grunderwerbsteuer, Steuerbefreiungen außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, Rz 2 unter Hinweis auf BFH vom 17. April 1996, II R 15/93, DStZ 1997, 384; VwGH vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0472).

Die Nachbesserung hing von der Veräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile ab und erfüllte die Bf. daher im Zeitpunkt des – möglichen – Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld für die zusätzliche Gegenleistung in Höhe von € 29.500.000,00 am 18. Dezember 2007 nicht mehr die in § 1 Abs. 1 Art 34 BudgetbegleitG genannte "persönliche" Voraussetzung einer juristischen Person des privaten Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts steht.

Eine Steuerbefreiung für Vorgänge, die geradezu darauf gerichtet sind, dass der beherrschende Einfluss der Gebietskörperschaft wegfällt, erschien dem BFG auch

unter verfassungsrechtlichen und beihilfenrechtlichen Aspekten problematisch (vgl. dazu Fellner in SWK 10/2004, S 397, Steuerbefreiungen des Bundes immer gerechtfertigt? sowie Fellner in SWK 31/2009, S 926 Abgabenbefreiung der Verwertung der Bundewohnbaugesellschaften).

Es war daher die Bescheidbeschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 14. Februar 2012 als unbegründet abzuweisen.

IV. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der getroffenen Entscheidung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, sondern war entscheidungswesentlich, ob im konkreten Einzelfall der Rechtsvorgang durch eine Aufgabenübertragung zwischen den Vertragsparteien des Rechtsgeschäftes unmittelbar veranlasst worden ist. Das Bundesfinanzgericht folgte bei seiner Entscheidung der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 25.3.2010, 2008/16/0095).

Wien, am 3. August 2015