

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
die Richterin
Ri

in der Beschwerdesache der BF, ADR, ADR2 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1. Juli 2011 zu ErfNr.*****/2010, StNr*** betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Anzeige eines Rechtsvorganges zu ErfNr.*****/2010

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 30. November 2010 zeigte die BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder BF.) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (dessen Aufgaben mit 1. Jänner 2011 vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel – kurz Finanzamt – übernommen wurden) an, dass bei ihr am 9. September 2010 eine Kapitalerhöhung beschlossen worden sei. Der Rechtsvorgang wurde vom Finanzamt unter ErfNr.*****/2010 erfasst.

Für diesen Rechtsvorgang machte die BF. eine Steuerbefreiung nach Artikel 34 BBG 2001 idgF geltend und führte dazu Folgendes aus:

"Hintergrund für den Beschluss der Kapitalerhöhung in Höhe von 15 Mio € bei der BF. GmbH durch sämtliche Gesellschafter (.....) ist der Umstand, dass die BF. GmbH

*ausschließlich als Dienstleister für alle im Verband** der ... Gesellschafter organisierten Gesellschafter fungieren soll. Die X und die Y haben eigene AUFGABE1 und sind daher nur insoweit von dieser Aufgabenübertragung an die BF. GmbH betroffen, als es dabei um den Betrieb und die Führung von AUFGABE1 im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den Gesellschaftern ABC und der BF. GmbH geht.*

*Diese Übertragung von Aufgaben-1 an die BF.-GmbH ist insbesondere auch in den auf Basis des **** erlassenen Richtlinien *** (*****), Stand März 2010, in den §** und §* definiert, wobei darauf hinzuweisen ist, dass diese Aufgabenübertragung sukzessive erfolgt, je nachdem, wann der betreffende Gesellschafter die Möglichkeit zur Übertragung hat. Der Verband** der Gesellschafter, die A und B (incl. C) haben bereits (zum Großteil) übertragen; D, E und F sind gerade dabei, alle anderen Gesellschafter fehlen noch. Einen finalen Endtermin, wann diese Aufgabenübertragung im Zusammenhang mit der Aufgabe1-Konsolidierung abgeschlossen ist, gibt es derzeit nicht.*

Die BF.-GmbH geht daher davon aus, dass für die unmittelbar durch die Aufgabenübertragung an die BF.-GmbH verursachte Kapitalerhöhung in Höhe von 15 Mio € die umfassende sachliche Abgabenbefreiung des Artikel 34 BBG idgF angewendet werden kann.

*Als Nachweis dafür werden auszugsweise die Regelungen der ***** beigelegt (Beilage, öffentlich kundgemacht unter www.*****)."*

Der Erklärung angeschlossen ist eine Kopie des Protokolls des öffentlichen Notars NOTAR zu GZ.**** (ohne den dem Protokoll angefügten Beilagen ./1 - ./4).

1.2 Anzeige der Übernahmserklärungen beim Finanzamt

Weiters wurden dem Finanzamt die im Zusammenhang mit der gegenständlichen Kapitalerhöhung von den Gesellschaftern in Notariatsaktsform abgegebenen Übernahmserklärungen mit elektronischen Abgabenerklärungen angezeigt (siehe dazu die mit Email vom 6. Dezember 2010 von der Bf. ans Finanzamt übermittelte Aufstellung der Erfassungsnummern).

1.3 Ermittlungen seitens des Finanzamtes

Mit Email vom 7. Dezember 2010 teilte das Finanzamt der Bf. mit, dass noch folgende Vorhaltepunkte zu klären seien:

"Es wird ersucht, den Beschluss (allenfalls Gesetz) des ausgliedernden Rechtsträgers mit Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben (inkl. GesStpflichtigem Vorgang) zu senden. Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben sein.

Laut vorgelegten Unterlagen (Protokoll vom 9.9.2010 und Richtlinien) sind keine Aufgabenübertragungen enthalten.

Die Aufgabenübertragung ist laut Abgabenerklärung einerseits "zum Großteil" anderseits noch überhaupt nicht erfolgt. Ein Endtermin ist nicht absehbar.

Somit wäre der unmittelbare Zusammenhang der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben und der damit verbundenen Kapitalerhöhung nicht gegeben.

Welche Aufgaben sind übertragen worden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung stehen? (Beschluss: Aufgabenübertragung + Kapitalerhöhung)

Eine durch die Aufgabenübertragung „verursachte“ Kapitalerhöhung ist nach Art 34 BBG zu wenig!"

In Beantwortung dieses Vorhaltes übersandte die Bf. dem Finanzamt am 10. Dezember 2010 den Übertragungsvertrag mit der B. (kurz B) und merkte dazu an, dass mit der A. (kurz A) und dem Verband** (kurz Verband) gleichartige Verträge abgeschlossen worden seien. Alle Verträge würden auf den Bestimmungen der *** Richtlinien der XXXX basieren, d.h. sie seien auf Basis des ****.

1.4. Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Juli 2011

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Juli 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die gegenständliche Kapitalerhöhung ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 15.000.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 150.000,00 fest. Die Begründung des Bescheides lautet wie Folgt:

"Da die gegenständliche Kapitalerhöhung nicht unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinne des Art. 34 BBG 2001 veranlasst ist, unterliegt diese der Gesellschaftsteuer.

Eine durch die Aufgabenübertragung "verursachte" Kapitalerhöhung ist nach Art. 34 BBG 2001 nicht ausreichend."

1.5. Berufung

Gegen den o.a. Bescheid wurde von der Bf. fristgerecht Berufung erhoben, in der zur Begründung Folgendes ausgeführt wurde:

"1) Unverständliche Begründung des Bescheides

Im oben angeführten Gesellschaftsteuerbescheid wird durch die Behörde festgehalten, dass Art. 34 BBG (entgegen dem Antrag des Berufungswerbers) nicht anwendbar ist. Die Begründung der Behörde erschöpft sich in dem Satz, dass "eine durch die Aufgabenübertragung " verursachte " Kapitalerhöhung nach Arl. 34 BBG 2001 nicht ausreichend ist.

Ein Synonym für das Wort "verursacht" stellt das Wort "veranlasst" dar (siehe beispielsweise der im Microsoft Word Programm implementierte Thesaurus: rechte Maustaste>Synonyme-> Thesaurus).

Ersetzt man in der Bescheidbegründung der Behörde das Wort "verursacht" durch das gleichbedeutende Wort "veranlasst" lautet die Begründung der Behörde wie folgt: "Eine durch die Aufgabenübertragung "veranlasste" Kapitalerhöhung ist nach Art. 34 BBG 2001 nicht ausreichend."

Art. 34 BBG 2001 lautet:

§ 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.

Durch die Ausgliederung "veranlasste" Gebühren fallen - ausdrücklich - unter diese Ausnahmebestimmung. Es ist für den Berufungswerber daher die Begründung aufgrund ihrer Formulierung und Kürze nicht verständlich bzw. nachvollziehbar. Dies macht es für den Berufungswerber unmöglich, die inhaltliche Richtigkeit des Bescheides nachzuvollziehen bzw. inhaltlich gezielt rechtliche Einwendungen gegen den vorliegenden Bescheid zu erheben. Eine Befassung des Berufungswerbers in diesem Bescheidverfahren ist nicht erfolgt, weshalb das rechtliche Gehör des Berufungswerbers verletzt wurde.

2) Inhaltliche Ausführungen zur Anwendbarkeit des Art. 34 BBG 2001

*Die BF (kurz BF.) ist eine 100 %ige Tochter des Verbandes** der ... Gesellschafter (kurz Verband) und 19 GesellschafternABC (kurz ABCDEF) (siehe dazu auch Beilage 1 - Gesellschaftsvertrag). Die Gesellschafter*** selbst sind jeder für sich rechtlich eigenständige Körperschaften öffentlichen Rechts. Gemeinsam sind sie im Verband, der für sich wiederum eine eigenständige Körperschaft öffentlichen Rechts darstellt, zusammengefasst (siehe die Organisationsbestimmungen im ****). Im Rahmen der gemeinsamen Beschlüsse im Verband (**Konferenz) sind übergreifende Aufgaben zu koordinieren bzw. zu beschließen. Die gemeinsam im Rahmen des Verband beschlossenen Beschlüsse sind für alle Gesellschafter*** gemäß ***** verbindlich (formalrechtlich teilweise durch Nachvollziehung im Rahmen zusätzlich eigenständig zu fassender Beschlüsse in den jeweils Gremien bzw. den Gremien der gemeinsamen Tochter BF.) umzusetzen.*

*Die Ausgliederung der (ursprünglich bis zu 18) AUFGABE1 der ABCDEF und des Verbands an ihre Tochtergesellschaft BF. ist eine dieser gemeinsam zu koordinierenden (zu beschließenden) Aufgaben (= Aufgabe1-Konsolidierung der XX; ** -Konsolidierung).*

*Die BF. wurde ursprünglich im Jahr 2004 von ihren Müttern ausschließlich mit dem Auftrag gegründet, "die Steuerung und Koordination der Aufgabe2 , die Entwicklung von Strategien und Standards sowie die Erbringung von Dienstleistungen für die Gesellschafter (ABCDEF und Verband) in den Bereichen der Aufgabe-2a und Aufgabe-2b unter Beachtung einer Förderung der Wirtschaftlichkeit zu erbringen." Hierzu sollte auch die Beratung/Unterstützung des Verbands und der Gesellschafter*** bei der Konsolidierung ihrer AUFGABE1 (nicht aber ein operativer Betrieb der AUFGABE1) gehören. Entsprechend dem hierfür geplanten Personalbedarf von 25 Mitarbeiter wurde für diese rein strategischen Organisations- und Beratungsaufgaben ein Stammkapital in der Höhe von EUR 255.540,00 als ausreichend vorgesehen (Bilanzsumme ca. 5 Millionen).*

*Erst später (JAHR) wurde beschlossen, die BF. auch zum operativen **Betrieb der BF. auszubauen und im Zuge dessen diese Aufgaben-1 der XX an die BF. auszulagern ("Aufgabe1-Konsolidierung der ... XX"). Aufgrund dieser zusätzlichen Aufgabenauslagerung ist die BF. aufgrund eines Mitarbeiterstandes von nunmehr 378 Mitarbeitern und zweistelligen Millioneninvestitionen auf eine Bilanzsumme von ca. 70 Millionen angewachsen. Um diese zusätzliche Aufgabenauslagerung erfüllen zu können, waren - bislang - von den Gesellschaftern*** in den Gremien der BF. zwei Kapitalerhöhungen auf nunmehr insgesamt ca. 17 Millionen Euro erforderlich.*

*Diese sozialversicherungsweite Umsetzung der Aufgabe1-Konsolidierung wurde von den ABCDEF im Rahmen eines gemeinsamen ***Beschlusses beschlossen. Als Ergebnis dieses ***Beschlusses wurden die "Richtlinien über die Zusammenarbeit der ABCDEF und des Verbands in der ***** (***** JAHR)" derart abgeändert, dass sie in den § nunmehr vorsehen, dass die BF. eines der strategischen ***** der XX (operativ) zu betreiben hat. Gemäß §§ ***** JAHR besteht für diese Aufgabe ein Ausschließlichkeitsrecht, d.h. der Verband und die ABCDEF haben ihre AUFGABE1 im Rahmen der §§§ ***** ausschließlich an die BF. auszulagern. Die ***** wurde kundgemacht am xx.xxxx.xxxx im amtlichen Verlautbarungsorgan der XX (....) xxxxx ; und steht in Kraft mit Beginn des DATUM (Beilage 2).*

*Die (nachfolgende, zeitlich im Rahmen des Fortlaufes dieses Gesamtprojektes gestaffelte gesellschafterinterne) Umsetzung dieses gemeinsamen Beschlusses ist gemäß ***** für alle Gesellschafter*** verpflichtend.*

*Sämtliche ABCDEF und der Verband haben daher im Rahmen dieses Gesamtkonsolidierungsbeschlusses jeder für sich (zeitlich entsprechend dem Fortlauf des Gesamtprojektes) einen eigenen Ausgliederungsbeschluss hinsichtlich ihres jeweils eigenen XXXX zu fassen und gemeinsam, auch im Rahmen der Generalversammlung der BF., die für die Umsetzung des Beschlusses erforderliche finanzielle Bedeckung dieser Aufgaben zu sorgen (=Stammkapitalerhöhungen). Erst mit dem letzten Ausgliederungsbeschluss bzw. dessen praktischer Umsetzung ist die beschlossene, gemäß der § ***** JAHR normierte Verpflichtung, erfüllt.*

Sämtliche Handlungen, insbesondere auch die bescheidgegenständliche Stammkapitalerhöhung und die vorangegangene (nicht bescheidgegenständliche) erste Stammkapitalerhöhung sowie eine allfällig zukünftig noch erforderliche Stammkapitalerhöhung sind daher alles Teile einer durch den XXXX-Konsolidierungsbeschluss ausgelöste Kausalkette, die erst mit dem letzten formalen und praktischen Übertragungsakt abgeschlossen sein wird.

- Beide Kapitalerhöhungen waren somit (kausal) unmittelbar durch die neu übertragene Aufgabe-1 e (**-Konsolidierungsbeschluss der XX im Jahr JAHR) veranlasst. Ohne eine Erhöhung des Stammkapitals hätten die übertragenen Aufgaben von der BF. nicht angenommen/erfüllt werden können. Die Ausgliederung(en) stellen die Voraussetzung bzw. den Grund für die Stammkapitalerhöhung(en) dar. Zwischen dem die Steuerbarkeit*

auslösenden Vorgang (der Stammkapitalerhöhung) und der Ausgliederung liegt somit ein direkter (unmittelbarer) Zusammenhang (siehe dazu UFS Außenstelle Wien, Senat 20, GZ RV/0356-W/07; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093). Dass das Gesamtprojekt aus Gründen der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit sowie der (Komplexität der Gesamtaufgabe (insgesamt sind österreichweit 18 AUFGABE1 der Gesellschafter zu konsolidieren) wie auch aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen in mehreren Stufen abzulaufen hat, unterbricht die Kausalkette nicht (siehe unten den Hinweis auf die hiezu bestehende Judikatur und Literatur).

- Es wurden/werden Aufgaben iSd Art. 34 BBG 2001 übertragen.
- Die ABCDEF und der Verband der ... Gesellschafter sind Körperschaften öffentlichen Rechts iSd Art. 34 BBG 2001.
- Die Auslagerung ist an eine juristische Person des privaten Rechts erfolgt. Die BF. steht als 100%iges Tochterunternehmen (Inhouse-GmbH gem. ***** JAHR) unter dem beherrschenden Einfluss der aufgabenauslagernden ABCDEF und des Verbands (siehe diesbezüglich auch den Gesellschaftsvertrag und die Bestimmungen der ***** JAHR in den BESTIMMUNGEN, welche den Inhouse-Status der GmbH normieren; Beilage 2).
- An dieser Kausalkette sind nur die gemäß §* ***** JAHR iVm ***** verpflichtenden ABCDEF und der Verband (auf Ausgliederungsseite) sowie auf Seite des Aufgabenübernehmers nur die von diesen beherrschte BF. und somit kein "Dritter" entsprechend der aufrechten Judikatur der UVS und des VwGH beteiligt.

Die Voraussetzungen des Art. 34 BBG 2001 sind somit zur Gänze erfüllt, weshalb ersucht wird, antragsgemäß zu entscheiden.

3) Rechtliche Ausführungen zur "unmittelbaren Veranlassung" der Stammkapitalerhöhung durch den **Aufgabe1-Ausgliederungsbeschluss (§ ***** JAHR)

Hiezu stellt der UFS Wien, Senat 20, GZ. RV/0356-W/07, fest, dass ""unmittelbar veranlasst" in dem Sinn zu verstehen ist, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei darf es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten. Wesentlich ist, dass zwischen dem verkehrssteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrssteuerbaren Vorganges darstellt." Siehe hiezu auch VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093 sowie Ehrke/Pilz in RFG 2003/17.

Aufgrund der Rechtskonstruktion der ... XX als ***** müssen die Beschlüsse zur Umsetzung des gem. der § ***** JAHR normierten **Projektes der ... XX einerseits gemeinsam im Verband (bzgl. des Gesamtprojektes) und in den Gremien der einzelnen (ihre AUFGABE1 ausgliedernden) ABCDEF sowie in der gemeinsamen Tochtergesellschaft getroffen werden. Eine Beschlussfassung über die

Ausgliederung und gleichzeitig eine Beschlussfassung über den dadurch verursachten Stammkapitalerhöhungsbedarf (im selben Gremium) ist daher formalrechtlich nicht möglich. Durch diese normativ einzuhaltenden Rahmenbedingungen wird aber nicht die von Art. 34 BBG 2001 geforderte kausale Unmittelbarkeit verletzt.

Das Erfordernis dieser Stammkapitalerhöhung(en) wird unmittelbar veranlasst durch den oben angeführten Rechtsakt, mit dem die Ausgliederungsverpflichtung der AUFGABE1 der beteiligten ABCDEF an die BF. beschlossen wurde. Dass diese von der Ausgabenauslagerung unmittelbar verursachten Stammkapitalerhöhungen in mehreren Schritten vorgenommen wurden bzw. werden, hat - neben den im Vorabsatz angeführten rechtlichen Rahmenbedingungen - auch damit zu tun, dass auch die XXXXübertragungen durch die einzelnen ABCDEF in Stufen (ein Gesellschafter*** nach dem anderen) abläuft. Diese (schrittweise) Vorgangsweise ist die einzige Möglichkeit ein derart großes Projekt umzusetzen.

Dass die durch die Ausgliederungen kausal unmittelbar veranlassten Stammkapitalerhöhungen auch in mehreren Schritten durchzuführen sind, ist der XX und der BF. verpflichtend vorgeschrieben durch die verfassungs- und einfachgesetzlich normieren Grundsätze der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit. Siehe hiezu Punkt 3.4 des Gesellschaftsvertrages iVm xxx **** sowie Art. 126b Abs. 5 iVm Art. 126c B-VG. Der Geltungsbereich erstreckt sich iVm dem Rechnungshofgesetz auch auf die BF.. Die Einhaltung eben derselben Grundsätze schreiben auch auf einfachgesetzlicher Basis die den ABCDEF und dem Verband vor.

Hätte man bereits gleichzeitig mit dem im Rahmen des Gesamtprojektes erfolgten ersten **Übertragungsbeschluss (des Verband) eine Stammkapitalerhöhung von € 255.000,00 auf derzeit ca. € 17 Millionen vorgesehen, wäre die erforderliche Höhe einerseits mangels der erst im Projektfortlauf erlangten Kenntnisse über den insgesamt (für die Gesamtausgliederung der AUFGABE1 aller beteiligten Gesellschafter***) benötigten Liquiditätsbedarf nicht abschätzbar sowie auch völlig unwirtschaftlich gewesen. Die XX hätte dringend (selbst) benötigte Mittel gleichsam in der BF. veranlagen müssen, obwohl erst im Rahmen des (auf viele Jahre geplanten) Projektfortlaufes die Mittel benötigt würden.

Es sind auch heute noch nicht alle Ausgliederungen beschlossen bzw. durchgeführt worden. Das beschlossene **Projekt ist noch nicht abgeschlossen. Der exakte, durch alle Ausgliederungen verursachte Liquiditätsbedarf, kann erst mit der letzten Ausgliederung abschließend festgestellt werden. Sowohl die bescheidgegenständliche zweite als auch die (nicht bescheidgegenständliche) erste Stammkapitalerhöhung (und eventuell noch eine weitere im Rahmen der zukünftigen Ausgliederungen noch erforderliche Kapitalerhöhung) sind Teil einer Kausalkette. Diese Kausalkette ist erst mit der letzten zur Umsetzung (der normativ gem. §* ***** JAHR iVm ***** **** vorgeschriebenen Gesamtkonsolidierung) erforderlichen Handlung abgeschlossen.

*Ohne Ausgliederung(en) hätte es keine Stammkapitalerhöhung gegeben, da für die ursprünglich an die BF. übertragenen Koordinierungsaufgaben mit dem ursprünglich hiefür beschlossenen Stammkapital das Auslagen gefunden worden wäre. Erst die oben angeführte neue Aufgabenübertragung (Übertragung von operativen **Betriebsaufgaben) hat die Stammkapitalerhöhung(en) kausal unmittelbar erforderlich gemacht.*

Das Unmittelbarkeitserfordernis ist daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nach Auffassung des Berufungswerbers in all ihren Aspekten erfüllt.

4) Zeitlicher Ablauf der Auslagerungsbeschlüsse und damit korrelierenden Maßnahmen im Rahmen des Gesamtprojektes:

*Von der Generalversammlung wurde am 22. Juni JAHR der Durchführung der Projektarbeit (zur Erstellung der für die Beschlussfassung zur Übertragung der Verband XXX zur BF. erforderlichen Dokumente) zugestimmt. In Umsetzung dieses Beschlusses hat die BF. dem Verband das Angebot für die Übernahme der operativen XXX-Aufgaben des Verband vorgelegt. Weiters wurde der Entwurf des "Grundlagenvertrages zur Übertragung des XXXX (***) und der **Entwicklung des Verband an die BF. und zum Ausbau des XXXX zu einem der strategischen Ziel-AUFGABE1 der XX gemäß den *** Richtlinien der österreichischen XX (***** JAHR)" einvernehmlich ausgearbeitet sowie begleitend Mitarbeiterinformationsmaßnahmen durchgeführt.*

*Die "Richtlinien über die Zusammenarbeit der Gesellschafter und des Verbandes** in der ***** (**** JAHR)" (kundgemacht am xx.xxxx.xxxx im amtlichen Verlautbarungsorgan der XX (...)) xxxxx; in Kraft mit Beginn des DATUM) wurden auf Grund des **Beschlusses derart abgeändert, dass sie in den § nunmehr vorsehen, dass die BF. eines der strategischen ***** der XX (operativ) zu betreiben hat. Gemäß §§ ***** JAHR besteht für diese Aufgabe ein Ausschließlichkeitsrecht. Gemäß §* Abs. 2 ***** JAHR haben die ABCDEF alle Beschlüsse zu fassen, damit ihre AUFGABE1 an die BF. ausgelagert (übertragen) werden können.*

Die Auslagerung des XXXX des Verbands wurde vom Verbandsvorstand des Verbands der ... XX nach Prüfung der ausgearbeiteten Unterlagen durch die Aufsichtsbehörde (Grundlagenvertrag, Arbeitskräfteüberlassungsvertrag, Mitarbeiterinformation) in seiner Sitzung am 15. November JAHR (als erster der zu den Ausgliederungsvorhaben im Rahmen des o.a. Gesamtkonsolidierungsbeschlusses verpflichteten Körperschaften) beschlossen.

Am 4. Dezember JAHR hat die Generalversammlung der BF. der Übernahme des XXXX des Verbands mit 1. Jänner 2007 zugestimmt. In den nachfolgenden ca. 1,5 Jahren wurden die Anlagen des Verbands und die Verträge mit seinen Vertragspartnern übernommen, seine Mitarbeiter in der BF. eingegliedert und die Grundlagen für nachfolgende Ausgliederungen (durch Ausarbeitung eines entsprechenden Grobkonzeptes) erarbeitet.

Anmerkung: Gleichzeitig mit dem Übernahmebeschluss des XXXX des Verbands war von der XX (in den Gremien der BF.) noch kein Stammkapitalerhöhungsbeschluss zu fassen, da in diesem ersten Schritt der beschlossenen **Ausgliederungen festgelegt wurde, dass der Verband als damals erste von dem Ausgliederungsvorhaben betroffenen Körperschaft die Vorfinanzierung der erforderlichen Investitionen (Anlagen und Infrastruktur) mittels Investitionsvorschüssen an die BF. bedeckt, sodass für diesen ersten Schritt noch keine Stammkapitalerhöhung erforderlich war. Da sämtliche **Anschaffungen ohnedies nur für den Verband durchgeführt worden wären und zu diesem Zeitpunkt daher auch alleine an diesen verrechnet worden wären, hätte dies nur zu einem Verwaltungsmehraufwand geführt. Die Stammkapitalerhöhung war erst durch den im Rahmen des Gesamtprojektfortlaufes durchgeföhrten zweiten und dritten Auslagerungsbeschluss (A, B) erforderlich, da eine Vorfinanzierung alleine durch eine Körperschaft (den Verband) für andere Körperschaften dann nicht mehr möglich bzw. zielführend war. Ab diesem Zeitpunkt musste die BF. die benötigten **Anlagen und Infrastruktur selbst vorfinanzieren und verursachergerecht an den jeweiligen Auftraggeber weiterverrechnen. Dies hat im Laufe des Projektfortschrittes einen immer weiter ansteigenden Kapitalbedarf zur (Re-)Finanzierung der benötigten Anlagen verursacht.

Die **Konferenz hat in Folge in ihrer Sitzung am 8. April 2008 die BF. beauftragt, ein Umsetzungskonzept zur Auslagerung (Personal, Anlagen, Infrastruktur, Verträge) der AUFGABE1 der A. (A) und der B. (B) in die BF. auszuarbeiten und vorzulegen.

Mit dem **Konferenzbeschluss vom 17. Juni 2008 wurde auf Basis des vorgelegten Grobkonzeptes durch den Verband ein Projekt für die Erarbeitung der Grundlagen für die Auslagerung der ***** der A, B in die BF. beauftragt. Am 17. Juni 2008 vollzog auch die Generalversammlung der BF. den **Konferenzbeschluss nach (die Mitglieder der Generalversammlung der BF. sind auch die Entscheidungsträger in **Konferenz).

Zwischen Juni 2008 und Juni 2009 wurden die Auslagerungsprojekte durchgeführt und ständig an die **Konferenz sowie die Generalversammlung und die Organe der beteiligten Gesellschafter*** (A, B) berichtet.

Am 9. Juni 2009 hat die Generalversammlung der Auslagerung des XXXX der A und des XXXX der B an die BF. (per 1. Juli 2009) zugestimmt. In dem dem Beschluss zugrundeliegenden Bericht (Beilage 3) wurde festgehalten, dass die umfassende sachliche Abgabenbefreiung des Art. 34 BBG 2001 idgF für die Übertragung der Aufgaben-1 der beteiligten Einrichtungen in Anspruch genommen werden kann. Zeitgleich wurde in diesem Zusammenhang die bescheidgegenständliche (erste) Stammkapitalerhöhung in der Höhe von € 1.717.111,13 beschlossen (Beilage 4) und in dem Beschluss zugrundeliegenden Bericht bereits angekündigt, dass zur Abdeckung der Verpflichtungen im Rahmen der gerade in Beschluss befindlichen Übertragungen der AUFGABE1 durch die A an die BF. und die B an die BF. eine weitere Stammkapitalerhöhung (entsprechend den Ergebnissen des weiterhin laufenden **-Konsolidierungsprojektes) erforderlich ist. Diese Vorgangsweise wurde gewählt, da der genaue Liquiditätsbedarf für die nächsten Ausgliederungen zum damaligen Zeitpunkt

weder ausreichend genau abschätzbar noch ein zusätzlicher Liquiditätsbedarf unmittelbar erforderlich war.

Am 24. Juni 2009 wurde von der A der Beschluss zur Ausgliederung ihres XXXX an die BF. mit Stichtag 1. Juli 2009 getroffen.

Am 25. Juni 2009 wurde von der B der Beschluss zur Ausgliederung ihres XXXX an die BF. mit Stichtag 1. Juli 2009 getroffen.

Per 1. Juli 2009 wurde die "Konzeptphase zur **-Konsolidierung - Teil I mittels Übertragung der Assets (Anlagen Personal, Infrastruktur) der A und der B (= Übertragung der AUFGABE1 der A und der B an die BF.) durchgeführt. Im Anschluss erfolgte die praktische Zusammenführung der beiden AUFGABE1 in das XXXXX der BF..

Die **Konferenz hat zwischenzeitlich in ihrer Sitzung am 23. Juni 2009 bereits das nächste Projekt in der Projektkette der **-Konsolidierung, die "Konzeptionierung und Detailplanung der Umsetzung - Teil 11" mit dem Ziel beauftragt, die Konsolidierungsthemen auf ihre Umsetzungsrelevanz zu untersuchen.

Im weiteren (Gesamt-)projektverlauf wurde der für die Erfüllung der bisherigen Ausgliederungsübernahmen und mittelfristig absehbaren Aufgabenübernahmen erforderliche Liquiditätsbedarf ermittelt. Am 9. September 2010 wurde in Folge durch Beschluss der Generalversammlung der BF. die bereits im Rahmen des ersten Stammkapitalerhöhungsbeschlusses angekündigte (zweite) Erhöhung des Stammkapitals der BF. (Bescheidgegenstand) zur Bedeckung der übertragenen Aufgaben beschlossen.

In der **Konferenz am 7. Oktober 2009 wurde die "Umsetzungsphase des **Konsolidierungsprojektes (BF. ** Neu)" mit insgesamt 10 Umsetzungsthemen mit dem Ziel beauftragt, die Konsolidierungsthemen mit höchster Umsetzungsrelevanz zu realisieren.

In der **Konferenz am 14. Dezember 2010 wurde die Phase "##-Konsolidierung 2011" beauftragt. Hierbei werden die Themen ##-Standortübersiedlung, Monitoring technischer Konsolidierung, Konsolidierung Output Management, Veränderungsbegleitung und Monitoring Businessplan bearbeitet.

Das ***Konsolidierungsprojekt der ... Gesellschafter und des Verbands ist noch nicht abgeschlossen und wird auch die folgenden Jahre noch andauern. Zwischenzeitlich wurden auch die der D. (D), der F. (F) und der E. (E) durch diese öffentlichen Körperschaften im Rahmen des Gesamtprojektes beschlossen und die Übertragung an die BF. abgewickelt.

Die Konsolidierung der 18 AUFGABE1 der XX erzielt einen wichtigen, vom Gesetzgeber (unter anderem auch in seiner Funktion als Aufsichtsbehörde) gewünschten Verwaltungskosteneinsparungseffekt. Ein derartiges Vorhaben ist nach Wunsch des Gesetzgebers durch eine weite Interpretation der Anwendbarkeit des Art. 34 BBG 2001 zu unterstützen.

Die für die Stammkapitalerhöhung berechnete Gesellschaftssteuer unterliegen somit nach Auffassung des Berufungswerbers der Befreiung nach Art. 34 BBG 2001 weshalb ersucht wird antragsgemäß zu entscheiden."

Der Berufung angeschlossen sind folgende Beilagen:

1. Gesellschaftsvertrag der BF
2. Beschluss der **Konferenz vom 23.06.JAHR, Top 4 (incl. Beilage zu Top 4), zur "Neufassung der Richtlinien über die Zusammenarbeit der Gesellschafter und des Verbandes** in der ***** - ***** (einsehbar unter www.*****)
3. Bericht der Generalversammlung vom 9. Juni 2009 mit der die Zustimmung zu den Auslagerungen des XXXX der A und des XXXX der B an die BF. (per 1. Juli 2009) formal beschlossen wird.
4. Bericht mit dem die (erste) Stammkapitalerhöhung in der Höhe von € 1.717.111,13 beschlossen wurde.
5. Beschluss über die (zweite) Stammkapitalerhöhung in der Höhe von € 15.000.000.

2. Verfahren vor dem UFS und BFG

2.1. Vorlage der Berufung an den UFS

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

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

Wesentliches Tatbestandsmerkmal des Art 34 BBG ist Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben. Im Protokoll der Generalversammlung der "BF" wird unter Punkt 10. eine Kapitalerhöhung gegen Bareinlage im Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter beschlossen. Dieser Vorgang wurde der Gesellschaftssteuer unterzogen.

Strittig ist, ob die durch die Stammkapitalerhöhung ausgelöste Gesellschaftssteuerpflicht durch die AUFGABE1-Ausgliederung veranlasst wurde.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der der Gesellschaftssteuer unterzogenen Kapitalerhöhung um einen eigenen Rechtsvorgang, der die XXX-Gesellschaft mit entsprechendem Kapital ausstatten soll. Unmittelbar veranlasst durch ein Gesetz sind nur solche Handlungen, für die das anzuwendende Gesetz das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet.

Nicht als unmittelbar veranlasst können solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das jeweilige Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bilde (UFSK, GZ. RV/0232-K/08 v. 04.06.2008). Der Bw. verweist selbst auf die Entscheidung des UFSW, GZ. RV/0356-W/07, bei der ausgeführt wird, dass "unmittelbar veranlasst" in dem Sinn zu verstehen ist, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Für die im Jahr JAHR beschlossene Auslagerung der AUFGABE1 durch die beteiligten Gesellschafter wurde keine Verkehrsteuer vorgeschrieben."

2.2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Die gegenständliche Berufung war am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist die Zuständigkeit zur Entscheidung daher 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.

2.3. Ermittlungen seitens des BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die Bemessungsakte des Finanzamtes zu ErfNr.*****/2010 und ErfNr.*****/2009 und durch Abfrage bei FinanzOnline und im elektronischen Abgabeninformationssystem (kurz AIS) zu den genannten Erfassungsnummern und zu jenen Erfassungsnummern, unter denen die Übernahmerklärungen beim Finanzamt angezeigt wurden sowie durch Abfrage im Firmenbuch zu FN**** samt Einsicht in die Urkundensammlung (ua. in die dem Protokoll des öffentlichen Notaras NOTAR zu GZ.**** angeschlossene Beilage ./2).

II. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Die Bf. ist durch Gesellschaftsvertrag vom 3. November 2004 mit einem Stammkapital von € 255.540,00 gegründet worden. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juni 2009 ist ihr Kapital auf € 1.972.651,13 erhöht worden.

In der Fassung der Gesellschafterbeschlüsse vom 13. Juni 2007 und vom 9. Juni 2009 lautete ihr Gesellschaftsvertrag auszugsweise wie Folgt:

"1 Gesellschaftsform

1.1 Die Gesellschaft ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

1.2 Es handelt sich aus abgabenrechtlicher Sicht um die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts, für die die umfassende Steuerbefreiung gemäß Artikel 34 (vierunddreißig) Budgetbegleitgesetz 2001 (zweitausendeins) in der jeweils gültigen Fassung in Anspruch genommen wird.

2 Firma und Sitz

...

3. Gegenstand des Unternehmens:

*3.1 Gegenstände des Unternehmens: sind die Steuerung und Koordination der Aufgabe 2, die Entwicklung von Strategien und Standards sowie die Erbringung von Dienstleistungen für die Gesellschafter (... Gesellschafter und den Verband** der ... Gesellschafter) in den Bereichen der Aufgabe-2a und Aufgabe-2b unter Beachtung einer Förderung der Wirtschaftlichkeit.*

3.2. Die Gesellschaft ist berechtigt, sich an Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand zu beteiligen.

3.3 Die Gesellschaft ist zur Vornahme aller Geschäfte, Handlungen und Maßnahmen berechtigt, die mit einem der genannten Unternehmensgegenstände im Zusammenhang stehen oder dafür notwendig oder nützlich sind. Die Gesellschaft ist weiters berechtigt, nach Maßgabe datenschutzrechtlicher Bestimmungen, personenbezogene Daten automationsunterstützt zu ermitteln und zu verarbeiten.

*3.4. Die Gesellschaft hat die gemäß xxx (.....) vom Verband** der ... Gesellschafter definierten Richtlinien für die Zusammenarbeit der ABCDEFG untereinander und mit dem Verband** auf dem **Gebiet mit dem Ziel der Herstellung kompatibler ***-Strukturen und der gemeinsamen Entwicklung, Beschaffung und Anwendung der yyyy unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Zweckmäßigkeit einzuhalten.*

3.5 Bankgeschäfte im Sinne des Bankwesengesetzes und Versicherungsgeschäfte sind von der Tätigkeit der Gesellschaft ausgeschlossen.

4 Stammkapital und Stammeinlagen

4.1 Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 1.972.651,13 (Euro ...).

*4.2 Die folgenden Gesellschafter sowie vom Verband** der ... Gesellschafter sind wie folgt beteiligt:*

.....

4.3. Die Stammeinlagen sind zur Gänze bar eingezahlt.

4.4. [entfällt]

...

11. Nachschusspflicht

11.1. Die Gesellschafter können durch Generalversammlungsbeschluss über die Beträge der Stammeinlagen hinaus die Einforderung von Nachschüssen bis zum Höchstbetrag des dreifachen der übernommenen Stammeinlagen beschließen.

11.2 Beschlüsse über die Einforderung von Nachschüssen bedürfen einer Mehrheit von mindestens 2/3 (zwei Dritteln) der abgegebenen Stimmen."

Der Punkt 4.4. des Gesellschaftsvertrages wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 9. Juni 2009 aufgehoben. In der Fassung der Gesellschafterbeschlüsse vom 13. Juni 2007 sah Punkt 4.4. Folgendes vor:

*"Zur Erfüllung der sich aus dem Unternehmensgegenstand ergebenden Aufgaben im Sinne des Punktes 3.1. dieses Vertrages sind die Gesellschafter und der Verband** der Gesellschafter berechtigt bis zum 31.12.2008 Bar- und Sacheinlagen auf Grundlage eines von der Gesellschaft zu erstellenden Unternehmenskonzeptes und der vom Aufsichtsrat und der Generalversammlung genehmigten Jahresvoranschläge samt Investitions- und Finanzplänen, nach Maßgabe der Liquiditätserfordernisse der Gesellschaft zu leisten."*

Die Aufgaben der BF.-GmbH werden im 4. Abschnitt der vom Verband** der Gesellschafter aufgestellten "Richtlinien über die Zusammenarbeit der Gesellschafter und des Verbandes** in der ***** JAHR, kurz ***** JAHR" definiert.

Im 6. Abschnitt der ***** JAHR wird die Übertragung operativer Aufgaben und die Erteilung von Aufträgen an die BF.-GmbH geregelt. §*** ***** sieht Folgendes vor:

*"(1) Die BF.-GmbH hat neben ihren Aufgaben nach dem 4. Abschnitt im Rahmen und nach den Regeln eines in-house-Providings nach § 10 Z 7 BVergG JAHR, BGBI. I Nr. 17/ JAHR, operative Aufgaben der Gesellschafter, wie z. B. die Übernahme eines XXXX, einer **Organisationseinheit oder eines sonstigen XXX-Aufgabenbereiches (keinesfalls jedoch hoheitliche Entscheidungen) in deren Auftrag zu besorgen, soweit nicht für konkrete Projekte auf gesetzlicher Basis eigene Organisationseinheiten oder Gesellschaften bestehen oder eingerichtet werden, z. B. nach xxxxxx ****.*

(2) Details und weitere Regeln über solche Aufträge sind in den auf Grundlage dieser Richtlinie ergangenen Beschlüsse der jeweils zuständigen Verwaltungskörper und/oder in Verträgen festzulegen (Grundlagenverträge und Service-Level-Agreements - SLA) und der BF.-GmbH wirksam und nachvollziehbar zu überbinden. Diese Beschlüsse bzw. Verträge haben Regelungen nach den folgenden Bestimmungen dieses Abschnittes zu enthalten und allenfalls näher zu definieren.

(3) Beschlüsse der Organe der BF.-GmbH, deren Erklärungen, Gesellschaftsvertrag und Vorgangsweisen sind im Sinn dieser Richtlinien auszulegen und anzuwenden.

(4) Die Gesellschafter als Gesellschafter der BF.-GmbH dürfen der Annahme von Aufträgen durch diese Gesellschaft, die nicht von einem Gesellschafter stammen, durch ihre Repräsentanten in den Organen der Gesellschaft nur zustimmen, wenn es sich um Hilfs- oder Ergänzungsgeschäfte (z. B. mit ZZZ oder Vertragspartnern der XX) handelt."

*xx.. ***** bestimmt Folgendes:*

"(4) Jeder Auftraggeber hat die Kosten, die aus der Durchführung seiner Aufträge entstehen, selbst zu tragen, solche Kosten dürfen nicht auf die BF.-GmbH abgewälzt werden. Für den Fall, dass ein Auftrag von der BF.-GmbH nur zu mehr als 10 % höheren als vom Auftraggeber ihr gegenüber prognostizierten Kosten abgewickelt werden könnte, hat sie den Auftraggeber zum frühest möglichen Zeitpunkt darauf hinzuweisen. Der Auftraggeber hat sodann zu entscheiden, welche Maßnahmen (z. B. Reduzierung des Projektumfanges, Aufträge an externe Anbieter usw.) er trifft. Er kann mit der BF.-GmbH

einen anderen Prozentsatz und anderen Auswirkungen einer Kostenüberschreitung vereinbaren."

Die Regelungen zur Aufgabe1-Konsolidierung finden sich im 7. Abschnitt der ***** JAHR.

Über die Ausstattung der BF.-GmbH mit Eigenkapital oder die Vorgehensweise bei Kapitalbedarf der BF.-GmbH finden sich keine Regelungen in den ***** JAHR.

In der Sitzung der Generalversammlung der BF.-GmbH vom 9. Juni 2009 wurde unter Punkt 8 der Tagesordnung die Übertragung des XXXX der A. und des XXXX der B- durch Unterzeichnung der Übertragungsverträge durch die Geschäftsführung der BF.-GmbH genehmigt. In der Folge wurden die entsprechenden Übertragungsverträge abgeschlossen und die Aufgaben der AUFGABE1 an die BF. GmbH übertragen.

Ebenfalls am 9. Juni 2009 beschloss die Generalversammlung der BF.-GmbH eine Kapitalerhöhung um € 1.717.111,13 auf € 1.972.651,13. Grundlage für den Beschluss war der Bericht der Geschäftsführung der BF. GmbH an die Generalversammlung zu Punkt 10 der Tagesordnung (= Beilage ./8 zum Protokoll mit der GZ.1111) mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Die BF. GmbH wurde Ende 2004 gegründet um im ersten Schritt mit den Steuerungs- und Koordinationsaufgaben ihre Tätigkeit mit 22 Mitarbeitern aufzunehmen. Entsprechend wurde sie mit einem Eigenkapital in Höhe von 255.540,00 Euro ausgestattet (= Eigenkapitalquote von 16% der Bilanzsumme des ersten vollen Geschäftsjahres 2005). Dieses Eigenkapital war von Anfang an größtenteils durch langfristige Investitionen gebunden (Anlagenintensität 2005: 14%).

*Durch die Übertragung des XXXXX (**) und der **Entwicklung (SE) des Verband an die BF. GmbH per 01.01.2007 kam es zu einem enormen Vermögensanstieg in der BF. GmbH. Im Anlagenbereich ist dies einerseits durch die Übertragung bestehender Anlagen von über 2,7 Mio. Euro und andererseits durch laufende Investitionen der BF. GmbH für den weiteren **-Betrieb begründet.*

*Entsprechend wird das Kapital der BF. GmbH durch eine einmalige Kapitalrücklage bzw. durch laufende Gewährung von Investitionszuschüssen des Verband an die BF. GmbH aufgestockt. Die Kapitalrücklage wurde in Höhe der unentgeltlich übertragenen Anlagegüter in die Bilanz aufgenommen und wird jährlich in Höhe der anteiligen Abschreibung dieser Anlagegüter aufgelöst. Investitionszuschüsse werden für Investitionen im BF.- XXXXX gewährt und sind demnach - genauso wie die Kapitalrücklage - 1:1 an **-Investitionen der BF. GmbH gebunden.*

Bilanzsumme BF. GmbH	2008*	2007	JAHR	2005
2008*=vorläufige Werte	13.232.002,02	16.427.294,66	2.213.815,69	1.550.133,74

*Die Aufgaben der BF. GmbH haben sich im Vergleich zum Gründungszeitpunkt – und zusätzlich zur **- und SE-Übertragung - stark erweitert (.....), welche ebenfalls mit Investitionen ins Anlagevermögen verbunden sind.*

Die Analyse der Entwicklung der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen der BF. GmbH zeigt folgendes Bild:

.....

Als "goldene Finanzierungsregel" gilt, dass die Dauer der Kapitalbindung im Vermögen nicht länger als die Dauer der Kapitalüberlassung sein soll, d.h. langfristig gebundenes Vermögen solle durch langfristiges Kapital finanziert sein. Mit der aktuellen Eigenkapitalquote der BF. GmbH ist diese Kapitalkraft nicht mehr gegeben.

Die Eigenkapitalquote der BF. GmbH ist mit > 30% zwar recht gut, allerdings ist das Eigenkapital zum größten Teil fix im Anlagevermögen des XXXX gebunden (Kapitalrücklage und Investitionszuschuss). Betrachtet man ausschließlich das Stammkapital der BF. GmbH so entspricht es einer Eigenkapitalquote von nur 2% des Gesamtkapitals.

Da die BF. GmbH als § 6 (1) 28 USTG-Unternehmer keine Gewinne erwirtschaftet, ist eine Selbstfinanzierung durch Bildung von Gewinnrücklagen nicht möglich.

Aufgrund der Größe und Entwicklung der BF. GmbH ist es daher notwendig das Stammkapital entsprechend zu erhöhen.

Die Akontozahlungen 2008 waren höher als die tatsächlichen Kosten 2008, wodurch es zu Rückzahlungen an die Eigentümer bzw. Kunden kommen wird. Es wird vorgeschlagen, diese Rückzahlungsbeträge für die Erhöhung des Stammkapitals der BF. GmbH zu verwenden.

Die in Frage kommenden Werte der Bilanz 2008 setzen sich wie folgt zusammen:

- Differenzbetrag aus den Akontozahlungen der ABCDEF (auf Basis der Stimmrechte in der BF. GmbH gemäß Pkt. 15.1 des Kooperationsvertrages bzw. Pkt. 9.7 des Gesellschaftervertrages) 771.284,38 Euro

- Differenzbetrag aus den Akontozahlungen des Verband auf Basis des Grundlagenvertrages zwischen Verband** und BF. GmbH (exkl. Y-Hosting; exkl. UST) 945.826,75 Euro

Gesamt somit: 1.717.111,13 Euro

Das Eigenkapital der BF. GmbH würde dadurch von 255.540 Euro auf rund 1.972.650 Euro steigen. Bezogen auf die Bilanzsumme 2008* entspräche dies einer Quote von knapp 15%.

Sofern der BF. GmbH nicht durch entsprechende Eigenkapitalerhöhungen die notwendigen Mittel für die benötigten Investitionen zugeführt werden sind alternativ Fremdfinanzierungen (Kredite, Leasing) anzudenken, welche in der Regel mit mehr oder weniger hohen Finanzierungskosten verbunden sind.

Je nach mittel- bis langfristiger Entwicklung der GmbH kann es notwendig sein, das Stammkapital entsprechend weiter zu erhöhen (z.B. durch das Konsolidierungsprojekt

***³ - Übergang zur anteiligen Verrechnung von Abschreibungen über die Nutzungsdauer anstatt der Gewährung von Investitionszuschüssen zum Anschaffungszeitpunkt).*"

In der (dritten) außerordentlichen Generalversammlung der BF.-GmbH vom 9. September 2010 lautete der Tagesordnungspunkt 1. "Erhalt und Sicherung der Liquidität der BF. GmbH". Zu diesem Tagesordnungsamt erstattete die Geschäftsführung der BF. GmbH einen Bericht der als Beilage ./2 dem über die Generalversammlung vom öffentlichen Notar NOTAR zu GZ.**** aufgenommenen Protokoll angeschlossen wurde. Dieser Bericht hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1 Management Summary

Über die Entwicklung der Finanzsituation und notwendige Maßnahmen, um die Liquidität der BF. GmbH zu sichern wurde regelmäßig berichtet (Aufsichtsratsbericht vom 26. Mai 2009, Punkt 2.7 "Stammkapitalerhöhung der BF. GmbH"; Aufsichtsratsbericht vom 16. März 2010, Punkt 2.2 "Jahresplanung 2010 inklusive Mittelfristplanung bis 2012"; Arbeitsgruppenbericht an den Aufsichtsrat (Auftrag des Aufsichtsrats vom 14. Dezember 2009, TOP 5.2 "Finanzierung der BF. GmbH" bis 31. März 2010); Aufsichtsratsbericht vom 9. Juni 2010, Punkt 3.2 "Erhalt und Sicherung der Liquidität"). Der vorliegende Bericht enthält konkrete Vorschläge, um die prekäre Finanzlage 2010 zu lösen und die Liquidität der GmbH zu erhalten bzw. zu sichern.

In der Jahresplanung 2010 wurde bei einem Investitionsvolumen von 20.967 Mio. EUR ein Finanzierungsdelta von 14.085 Mio. EUR ermittelt. In Kapitel 3 zeigt die Bilanzanalyse der aktuellen Entwicklung der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen der BF. GmbH bei derzeitiger Eigenkapitalausstattung folgendes Bild:

.....

Grafik Bilanzanalyse 2005 bis 2010

Aufgrund der vorhandenen Rahmenbedingungen ergeben sich für die BF. GmbH folgende Finanzierungsvarianten (innerhalb der-Familie bzw. am Drittmarkt) um die Liquidität zu sichern und zu erhalten:

- Variante 1: Stammkapitalerhöhung
- Variante 2: Gesellschafterzuschuss
- Variante 3: Sonderfall: Investitionszuschuss einzelner ABCDEF
- Variante 4: Gesellschafterdarlehen
- Variante 5: Gesellschafterdarlehen mit späterem "Forderungsverzicht"
- Variante 6: Leasingfinanzierung
- Variante 7: Kurzfristige Betriebsmittelkredite /längerfristige Investitionskredite
- Variante 8: Verhandlung von Lieferantenkonditionen: Teil-/ Ratenzahlungen

In Kapitel 4 werden die einzelnen Varianten im Detail beschrieben.

Im Präsidium am 27. Mai 2010 wurde beschlossen, dass die Finanzleiter der ABCDEF und des Verband so rasch wie möglich um eine Stellungnahme gebeten werden, welche Finanzierungsvariante (bzw. Kombination aus Finanzierungsvarianten) für die Sicherung und den Erhalt der Liquidität der BF. GmbH im-Umfeld die geeignetste ist, wobei zum damaligen Zeitpunkt präferiert wurde, das Eigenkapital um zumindest 3 Mio. EUR zu erhöhen (Gesellschafterzuschuss oder Stammkapitalerhöhung) um den Indikator "Eigenkapitalquote gemäß URG" nicht zu unterschreiten. Für die restlichen 11,1 Mio. EUR Finanzmittelbedarf der BF. GmbH gemäß Planrechnung 2010 waren die Finanzierungsvarianten (Mix aus weiteren Eigenmitteln und/oder Aufnahme von Fremdkapital) entsprechend zu bewerten. In der Sitzung des Aufsichtsrates am 9. Juni 2010 wurden ebenfalls die möglichen Finanzierungsvarianten vorgelegt, die Notwendigkeit einer raschen Lösungsfindung einvernehmlich bestätigt und eine Empfehlung der Finanzleiter dazu als zusätzliches Feedback ebenfalls gefordert. Des Weiteren wurden Abstimmungstermine mit den Finanzleitern der SV am 15. bzw. 17. Juni 2010 angesetzt. Ziel ist, in der Generalversammlung am 09. September 2010 den Gesellschaftern eine Grundlage für eine möglichst breit abgestimmte Beschlussfassung vorzulegen.

2 Historie

*Im Aufsichtsratsbericht vom 26. Mai 2009, Punkt 2.7 "Stammkapitalerhöhung der BF. GmbH" wurde die kritische Entwicklung der Liquiditätssituation der BF. GmbH in Verbindung mit dem Wachstum der GmbH seit Gründung erläutert. Die BF. GmbH kann mangels Gewinnabsicht keine Gewinnrücklagen bilden und die Finanzierungsalternativen sind beschränkt. Die Liquiditätsreserven der BF. GmbH sind grundsätzlich durch die Höhe des Eigenkapitals begrenzt. Als Maßnahme zur Verbesserung der angespannten Liquiditätssituation wurde damals in einem ersten Schritt die Erhöhung des Stammkapitals der BF. GmbH mit den vorhandenen zu viel erhaltenen Akontozahlungen aus 2008 beschlossen, was zu einer Erhöhung von 255,5 TEUR auf 1.973,65 TEUR führte. Im AR-Bericht wurde darauf hingewiesen, dass je nach mittel- bis langfristiger Entwicklung der GmbH weitere Maßnahmen zur Sicherung der Liquidität der BF. GmbH notwendig sein werden (z.B. durch das Konsolidierungsprojekt **³- Übergang zur anteiligen Verrechnung von Abschreibungen über die Nutzungsdauer anstatt der Gewährung von Investitionszuschüssen zum Anschaffungszeitpunkt).*

*Die Übertragung der beiden AUFGABE1 der B und A per 1. Juli 2009 brachte der BF. GmbH einen entsprechenden Wachstumsschub, wobei die Übernahme der vorhandenen **-Anlagen von A und B zur Sicherung der Liquidität der BF. GmbH bargeldlos erfolgte (Aufrechnung mit künftigem Leistungsbezug). Für die bargeldlose Übertragung verrechnen B und A Zinsen (Sekundärmarktrendite gemäß jährlicher Verband-Aussendung).*

Im Aufsichtsratsbericht vom 16. März 2010, Punkt 2.2 "Jahresplanung 2010 inklusive Mittelfristplanung bis 2012" wurde die prekäre Finanzsituation 2010 dargestellt. Diese resultiert daraus, dass die BF. GmbH nur die im jeweiligen Jahr anfallenden Kosten verrechnet (Vollkostenverrechnung ohne Gewinn- oder Risikozuschlag). Entsprechend

der zahlreichen geplanten Vorhaben und dem Beginn der technologischen Konsolidierung kommt es im Investitionsbereich zu Liquiditätsproblemen zwischen Anschaffungszeitpunkt (= Zeitpunkt der Ausgabe) und Verrechnungszeitpunkt (= Zeitpunkt der Einnahme; zeitversetzt als anteilige Abschreibung über die Jahre der Nutzungsdauer). Die Finanzierung von Investitionen im ** ist in der Vergangenheit größtenteils über sogenannte (nicht rückzahlbare) Investitionszuschüsse des Verband abgewickelt worden, wobei dies zukünftig im Regelfall nicht mehr stattfinden kann, da durch die **-Konsolidierung die ausschließliche Verwendung für einen einzelnen ABCDEF (bzw. Verband) meist nicht mehr gegeben ist.

Auch im aktuellen Arbeitsgruppenbericht an den Aufsichtsrat (Auftrag des Aufsichtsrats vom 14. Dezember 2009, TOP 5.2 "Finanzierung der BF. GmbH" bis 31. März 2010) wurde die Thematik behandelt und notwendige Maßnahmen angeführt, um die Liquidität der BF. GmbH zu sichern.

Des Weiteren wurde die Thematik im Aufsichtsratsbericht vom 9. Juni 2010, Punkt 3.2 "Erhalt und Sicherung der Liquidität" behandelt.

3 Finanzmittelbedarf und angemessene Eigenkapitalquote der BF. GmbH

3.1 Finanzmittelbedarf

In der Jahresplanung 20102 wurde bei einem Investitionsvolumen von 20.967 TEUR ein Finanzierungsdelta von 14.085 TEUR ermittelt, wobei sich der zeitliche Finanzmittelbedarf durch die aktuellen Ereignisse vorrangig ins 2. Halbjahr 2010 (bzw. zum Teil auch in Folgejahre) verschieben wird. Einerseits werden technische Kapazitätserweiterungen (z.B. yyyy/yyyy) durch die noch offene Frage bzgl. neuem **-Standort für die BF. GmbH.

Daraus abgeleitet wird sich das Investitionsvolumen im Jahr 2010 gemäß Investitionsplan von 20.967 TEUR um bis zu minus 2.670 TEUR verringern:

- Aufgrund Verschiebung aaaa im Jahr 2010
 - o minus 1.500 TEUR im Punkt 1.1 Erweiterungen bbbb
 - o minus 150 TEUR in den Punkten cccc
- Aufgrund offener **-Standortfrage
 - o Bis zu minus 300 TEUR im Punkt 1.3 Erweiterung dddd zwischen ** Standorten zur besseren Nutzung bestehender eeee
 - o Bis zu minus 720 TEUR im Punkt 2.2 Erweiterungen ffff

Auch 2011 werden Investitionen zu tätigen sein, wobei deren Höhe zum heutigen Zeitpunkt noch nicht in konkrete Beträge formuliert werden kann, da diese parallel von mehreren Rahmenbedingungen abhängen:

- Für allfällige Ersatzinvestitionen im Jahr 2011 (unabhängig von neuen Aufgaben bzw. dafür notwendiger Kapazitätserweiterungen) der bestehenden Infrastruktur ist jedenfalls mit weiteren Investitionen von 4-5 Mio. EUR im **-Bereich (zusätzlich zum Investitionsplan

2010) zu rechnen, da viele übernommene Anlagen ans Ende ihrer Nutzungsdauer herankommen. Durch die Ersatzinvestitionen in neue Technologien werden bei gleicher Leistungsfähigkeit der Systeme jedoch auch die anfallenden Wartungskosten verringert.

- Die notwendigen Erneuerungsinvestitionen hängen von der Entscheidung betreffend neuer **-Standorte der BF. GmbH ab. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es sinnvoll, diese rasch voran zu treiben, da damit die Gesamtkosten optimiert werden können (Kapazitätserweiterung und gleichzeitige Reduktion teurer Wartungskosten).
- Die Planung notwendiger Zusatzinvestitionen (Kapazitätserweiterungen) für die Begleitung der Einführungsprojekte und den künftigen laufenden Betrieb gggg hängt von der aktuellen Entwicklung des Masterplans ab.
- Die Planung möglicher notwendiger Zusatzinvestitionen (Kapazitätserweiterungen) für neue Themen wie z.B. hhhh

Daher ist es wichtig die Finanzierung der BF. GmbH nicht nur kurzfristig betrachtet zu lösen, sondern bei der Entscheidung bzgl. Finanzierungsalternativen langfristige Aspekte mit zu überlegen.

3.2 Angemessene Eigenkapitalquote

Mangels Gewinnausschüttung ist die Eigenkapitalquote die wichtigste Kennzahl der Finanzierungsanalyse in der BF. GmbH. Die Eigenkapitalquote zeigt, wie hoch der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital ist. Je höher die Eigenkapitalquote, umso höher ist die finanzielle Stabilität des Unternehmens und die Unabhängigkeit gegenüber Fremdkapitalgebern. Banken bewerten daher die Bonität eines Unternehmens bei hoher Eigenkapitalquote höher. Je höher die Anlagenintensität ist, umso höher sollte auch die Eigenkapitalquote sein. Die Anlagenintensität der BF. GmbH liegt 2009 bei 49%.

Die Bilanzanalyse der aktuellen Entwicklung der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen der BF. GmbH bei derzeitiger Eigenkapitalausstattung zeigt folgendes Bild:

.....

Grafik Bilanzanalyse 2005 bis 2010

3.2.1. Eigenkapitalquote § 23 URG

Aufgrund der Größenmerkmale des UGB ist die BF. GmbH eine mittelgroße GmbH und damit prüfungspflichtig, womit die URG-Kennzahlen (UnternehmensReorganisationsGesetz) für die Geschäftsführung insoweit wichtig werden, als bei einem vermuteten Reorganisationsbedarf (d.h. Eigenkapitalquote unter 8% UND Schuldentlastungsdauer über 15 Jahre) die Geschäftsführung in Haftung genommen werden kann, wenn keine Reorganisation durchgeführt wird (§ 22 Abs. 1 URG). Die Schuldentlastungsdauer der BF. GmbH liegt regelmäßig unter 15 Jahre. Die Eigenkapitalquote der BF. GmbH lag in den Vorjahren regelmäßig über dem kritischen Wert lt. (siehe auch: Grafik Bilanzanalyse), wobei der Wert 2009 auf 8,2% sank.

Aufgrund der Bilanzerweiterung 2010 im Investitionsbereich ist zu erwarten, dass die

Eigenkapitalquote gemäß URG bei derzeitiger Eigenkapitalausstattung von 8,2% auf ca. 5,3% fällt.

3.2.2 Anlagendeckung

Die Frage der Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts ist aber nicht nur eine Frage der Eigenkapitalquote, sondern auch eine Frage der Fristenentsprechung von Vermögen und Kapital. Fristenentsprechung bedeutet, dass der Umfang des langfristig gebundenen Kapitals der Größe des langfristig gebundenen Vermögens entsprechen soll (Anlagendeckungsgrad III). Daraus leiten sich horizontale Finanzierungsregeln ab, die man auch als Deckungsregeln bezeichnet. Die engste Auslegung findet diese horizontale Finanzierungsregel in der sogenannten Goldenen Bilanzregel, die fordert, dass zumindest das Anlagevermögen mit eigenen Mitteln finanziert sein müsse (Anlagendeckungsgrad I). Die Kapitalstruktur ist daher für ein zahlungsfähiges Unternehmen weitgehend in ihrer Fristigkeit der Vermögensstruktur anzupassen. Die Übertragung der AUFGABE1 von A und B hat die Bilanz- und Kennzahlenstruktur der BF. GmbH massiv geändert, d.h. das langfristige Anlagevermögen in der BF. GmbH ist in den letzten Monaten stark gestiegen (Entwicklung des Anlagevermögen: 2009 vs. 2008: + 268%; Planrechnung 2010 vs. 2009: + 37%). In 2009 wurde die Liquidität der BF. GmbH durch die Finanzierungsvariante "bargeldloser Kauf" der **-Anlagen von A und B gesichert (den übernommenen Anlagen stehen entsprechend langfristige Verbindlichkeiten gegenüber). Für das nunmehr gemeinsame XXXXX und die damit zu erbringenden Aufgaben und Investitionen ist die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit mit der aktuellen Kapitalausstattung nicht mehr gegeben: Es ist nun zu entscheiden, inwieweit eine Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital bzw. inwieweit eine Deckung durch Fremdkapital erzielt werden soll. Aufgrund der aktuellen Eigenkapitalausstattung sinkt die Anlagendeckung (Anlagendeckungsgrad I) in der Bilanz 2010 voraussichtlich von 36% auf 18%.

3.2.3 Ergebnisse der Kennzahlenanalyse

Daraus resultieren folgende Anforderungen bzw. Empfehlungen zur Eigenkapitalerhöhung:

.....

Grafik Bilanzanalyse Szenariorechnungen 2010 (basierend auf der Planrechnung 2010)

Szenario I - Erhöhung des Eigenkapitals um 15 Mio. EUR gemäß Liquiditätskennzahlenanalyse:

Wenn das Eigenkapital mit weiteren 15 Mio. EUR ausgestattet werden würde, würde dies einer prognostizierten Eigenkapitalquote von 36% und einem Anlagendeckungsgrad I von 78% entsprechen. Damit wäre auch der Finanzmittelbedarf zur Gänze aus Eigenkapital gedeckt und keine weiteren Finanzierungsalternativen notwendig.

Szenario II - Mindesterhöhung des Eigenkapitals um 3 Mio. EUR gemäß URG-Kennzahl:

Bei einer prognostizierten Bilanzsumme 2010 von rd. 50,9 Mio. EUR sollte die Eigenkapitalhöhe unter Berücksichtigung des URG jedenfalls um 3 Mio. EUR erhöht werden

(Stammkapital derzeit: 1,9 Mio. EUR). Dies würde einer prognostizierten Eigenkapitalquote von 11 % und einem Anlagendeckungsgrad I von 30% entsprechen. Damit wäre jedoch nur rund 1/5 des Finanzmittelbedarfs gedeckt und weitere Finanzierungsalternativen (Mix aus weiteren Eigenmitteln und/oder Aufnahme von Fremdkapital) müssen in Anspruch genommen werden, die zu mehr oder weniger hohen Finanzierungskosten führen, die wiederum in die Leistungsverrechnung der BF. GmbH einfließen.

Die folgende Tabelle stellt abschließend die Vergleichssituation anderer YYYY bzw. ähnlich geprägter Unternehmen (XXX-Dienstleister gemäß § 6 (1) Z 28 UStG) dar:

.....

4. Darstellung der möglichen Finanzierungsvarianten

Aufgrund der vorhandenen Rahmenbedingungen ergeben sich für die BF. GmbH folgende Finanzierungsoptionen (innerhalb der-Familie bzw. am Drittmarkt) um die Liquidität zu erhalten bzw. zu sichern:

- Variante 1: Stammkapitalerhöhung
- Variante 2: Gesellschafterzuschuss
- Variante 3: Sonderfall: Investitionszuschuss einzelner ABCDEF
- Variante 4: Gesellschafterdarlehen
- Variante 5: Gesellschafterdarlehen mit späterem "Forderungsverzicht"
- Variante 6: Leasingfinanzierung
- Variante 7: Kurzfristige Betriebsmittelkredite /längerfristige Investitionskredite
- Variante 8: Verhandlung von Lieferantenkonditionen: Teil-/ Ratenzahlungen

[Anmerkung BFG: Es folgt eine Tabelle in der die 8 Varianten der Finanzierung einander gegenüber gestellt werden hinsichtlich der steuerlichen Auswirkung in der BF. GmbH, der bilanziellen Darstellung in der BF. GmbH, bilanzieller Effekte in der BF. GmbH sowie Anmerkungen zur Kostenbelastung]

In Folge werden die einzelnen Finanzierungsvarianten im Detail beschrieben und die steuerlichen und bilanziellen Aspekte dargestellt:

4.1 Variante1: Stammkapitalerhöhung

...

7 Empfehlung

Der vorliegende Bericht enthält konkrete Vorschläge, um die prekäre Finanzlage 2010 zu lösen und die Liquidität der GmbH zu erhalten bzw. zu sichern. Aus den aufgezeigten Finanzierungsalternativen ergibt sich, dass die Finanzierungsvarianten innerhalb der **Familie grundsätzlich die für alle Beteiligten günstigeren Varianten darstellen.

Im Präsidium am 27. Mai 2010 wurde beschlossen, dass die Finanzleiter der ABCDEF und des Verband so rasch wie möglich um eine Stellungnahme gebeten werden, welche Finanzierungsvariante (bzw. Kombination aus Finanzierungsvarianten) für die Sicherung und den Erhalt der Liquidität der BF. GmbH im-Umfeld die geeignetste ist, wobei zum damaligen Zeitpunkt präferiert wurde, das Eigenkapital um zumindest 3 Mio. EUR zu erhöhen um den Indikator "Eigenkapitalquote gemäß URG" nicht zu unterschreiten. Für die restlichen 11,1 Mio. EUR Finanzmittelbedarf der BF. GmbH gemäß Planrechnung 2010 waren die Finanzierungsvarianten (Mix aus weiteren Eigenmitteln und/oder Aufnahme von Fremdkapital) entsprechend zu bewerten. In der Sitzung des Aufsichtsrates am 9. Juni 2010 wurde über den aktuellen Status dieser Stellungnahme berichtet. Des Weiteren wurden Abstimmungstermine mit den Finanzleitern der am 15. bzw. 17. Juni 2010 angesetzt. Ziel ist es, in der Generalversammlung am 09. September 2010 den Gesellschaftern eine Grundlage für eine möglichst breit abgestimmte Beschlussfassung vorzulegen.

Aufgrund der Ergebnisse der Liquiditätskennzahlenanalyse ergibt die Erhöhung der Eigenmittel um 15 Mio. EUR eine prognostizierte Eigenkapitalquote von 36% und ein Anlagendeckungsgrad I von 78%. Der Finanzmittelbedarf wäre zur Gänze durch Eigenmittel gedeckt und es wären keine weiteren Finanzierungsalternativen notwendig. Mittels Stammkapitalerhöhung werden in den Folgejahren rund 4 bis 5 Mio. EUR pro Jahr an Finanzmittel frei, die allfällige (Ersatz-)Investitionen in selben Ausmaß ermöglichen (Finanzierung aus Abschreibungsrückflüssen).

Da keine Fremdfinanzierungskosten anfallen, wird damit auch die Kalkulation der Leistungsverrechnungen der BF. GmbH nicht mit Finanzierungskosten belastet, d.h. die Kosten der Leistungsverrechnung der BF. werden im Gegensatz zu anderen Finanzierungsvarianten nicht mit (hohen) Fremdfinanzierungskosten verteuert.

Die Geschäftsführung der BF. GmbH schlägt daher eine Stammkapitalerhöhung gegen Bareinlage um 15 Mio. Euro nach dem Mittelwert aus Kapitalanteilen und Stimmrechtsanteilen der Gesellschafter zum Erhalt und Sicherung der Liquidität der BF. GmbH vor. Eine Änderung der Stimmrechte ist mit der Kapitalerhöhung nicht verbunden.

Die folgende Tabelle zeigt die Verteilung auf die jeweiligen Eigentümer:

.....

Zusätzlich zum Beschluss der Kapitalerhöhung ist auch der Gesellschaftsvertrag (Punkte 4; 9.7.b und 12.5) anzupassen (siehe Antragstext)."

In der Sitzung vom 9. September 2010 fasste die Generalversammlung auf Basis des eben zitierten Berichtes entsprechend dem Antrag der Geschäftsführung der BF. GmbH die nachfolgend angeführten Beschlüsse:

"1. Der Erhöhung des Stammkapitals gegen Bareinlage von EUR 1.972.651,13 um EUR 15.000.000,-- auf EUR 16.972.651,13 nach dem Mittelwert aus Kapitalanteilen und Stimmrechtsanteilen der Gesellschafter unter Beibehaltung der bestehenden

Stimmrechte wird zugestimmt und zur Übernahme der im Rahmen der Kapitalerhöhung neu auszugebenden Stammeinlagen werden die Gesellschafter nach dem Mittelwert aus ihren Kapitalanteilen und ihren Stimmrechtsanteilen zugelassen.

2. Die Punkte 4, 9.7.b und 12.5 des Gesellschaftervertrages werden aus Anlass der Kapitalerhöhung geändert, sodass diese künftig wie folgt lauten:

,,4. Stammkapital und Stammeinlagen

4.1 Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 16.972.651,13 (Euro sechzehn Millionen neunhunderzweisiebzigtausendsechshunderleinundfünfzig Komma dreizehn).

*4.2 Die folgenden Gesellschafter und der Verband** der ...*

Gesellschafter sind wie folgt beteiligt:

....

3. Punkt 11.1 des Gesellschaftsvertrages wird geändert, sodass er künftig wie folgt lautet:

,,11.1 Die Gesellschafter können durch Generalversammlungsbeschluss über die Beträge der Stammeinlagen hinaus die Einforderung von Nachschüssen bis zum Höchstbetrag eines Drittels der übernommenen Stammeinlagen beschließen."

Sämtliche Gesellschafter der BF. GmbH unterzeichneten in der Folge Übernahmserklärungen in Notariatsaktsform und leisteten in Summe Bareinzahlungen in Höhe von € 15.000.000,00 an die BF. GmbH.

Am 6. Jänner 2011 wurde die Kapitalerhöhung um € 15.000.000,00 im Firmenbuch eingetragen.

III. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom BFG eingesehenen Urkunden aus dem Urkundenarchiv des Firmenbuches sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Gesellschaftsteuerbarer Vorgang

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt. Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (siehe dazu ua VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie die GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch. Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist (vgl UFS 26.03.2009, RV/0497-S/089).

Der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (vgl. VwGH 30.04.2003, 2002/16/0271).

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. Ritz, BAO2, § 4 Rz 11, und die dort wiedergegebene hg. Rechtsprechung). Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt dabei der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. VwGH 25.2.1993, 92/16/0160).

Die gegenständliche Kapitalerhöhung um € 15.000.000,00 wurde am 6. Jänner 2011 im Firmenbuch eintragen und wurde dadurch ein gesellschaftsteuerbarer Vorgang iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht.

Für diesen Rechtsvorgang wurde – anders als für die am 30. Dezember 2009 im Firmenbuch eingetragenen Kapitalerhöhung auf € 1.972.651,13 - keine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer durchgeführt, sondern dem Finanzamt Abgabenerklärungen vorgelegt. Die mit dem angefochtenen Bescheid vom 1. Juli 2011 zu ErfNr.*****/2010 vorgenommene Festsetzung von Gesellschaftsteuer ist daher – im Gegensatz zu der mit dem Bescheid vom 10. Juni 2011 zu ErfNr.*****/2009 vorgenommenen Festsetzung (siehe dazu das Erkenntnis BFG 20.2.2014, RV/7102847/2011) - keine Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO.

2. Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Artikel 34 BudgetbegleitG 2001

2.1. Rechtslage

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

"Steuerliche Sonderregelungen für Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts

§ 1. (1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten

nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.

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

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

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

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

2.2. Judikatur des VwGH und des UFS zu Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetzes 2001

Die objektiven Tatbestandsmerkmale "Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben" sind als Alternativen zu verstehen. Erfasst von Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 sind daher sowohl Ausgliederungen, die begriffsnotwendig bereits die Übertragung von Aufgaben voraussetzen, als auch bloße Übertragungen von Aufgaben, bei denen es sich nicht um eine Ausgliederung handelt. Was die begünstigten Aufgaben anbelangt, so kann es sich dabei sowohl um hoheitliche als auch um privatwirtschaftliche Aufgaben handeln. Das Tatbestandsmerkmal der "Übertragung von Aufgaben" ist weit auszulegen. Es sind daher auch jene Fälle erfasst, in denen nicht eine Aufgabe in ihrer Gesamtheit sondern nur teilweise übertragen wird (vgl. UFS 21.06.2006, RV/0192-S/06).

Gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetzes 2001 idF. BGBl. I Nr. 144/2001 sind nur durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von Rechtsgebühren befreit. Voraussetzung für die Anwendung der in einem

Bundesgesetz außerhalb des GebG enthaltenen Befreiungen ist häufig, dass die Schriften oder Rechtsgeschäfte unmittelbar durch das jeweilige Bundesgesetz veranlasst sind. "Unmittelbar" bedeutet im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Unmittelbar veranlasst durch das WohnbauförderungsG 1968 waren demnach solche Handlungen, für die das genannte Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildete, als unmittelbar veranlasst konnten nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das WFG 1968 nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 5 Gebührenbefreiungen außerhalb des Gebührengesetzes). Umgelegt auf die Anwendbarkeit der gegenständlichen Gebührenbefreiung bedeutet dies, dass das Rechtsgeschäft eine direkte Folge der Ausgliederung darstellen müsste. Diese Voraussetzung liegt nicht vor, wenn sowohl nach dem Vorbringen des Bw. als auch nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt nicht die Ausgliederung, sondern die Finanzierung des Betriebes der Gesellschaft kausal für den Abschluss des Vertrages war. Der bloß mittelbare innere Zusammenhang von Ausgliederung und Abschluss von Verträgen reicht auf Grund des Wortlautes der Befreiungsbestimmung nicht aus, um die Verträge gemäß Art 34 des Budgetbegleitgesetzes von den Rechtsgebühren zu befreien (vgl. UFSW 16.9.2005, RV/1809-W/03 sowie UFSW 3.4.2006, RV/0419-W/06).

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

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

befindet, fällt daher unter die Gebührenbefreiungsvorschrift des Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 (vgl. VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093).

Legt man vorliegend den in der Rechtsprechung (Hinweis E 14. Oktober 1971, Zl. 2259/70 = VwSlg 4289 F/1971; E 25. Juni 1992, Zl. 91/16/0070) zum Ausdruck gebrachten Maßstab der Unmittelbarkeit an, kommt man im Beschwerdefall zu dem Ergebnis, dass im Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 nur jene (hier:) Rechtsgeschäfte gemeint sind, die zwischen der öffentlich rechtlichen Körperschaft, die Aufgaben ausgliedert und überträgt, und der (hier:) juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, abgeschlossen werden und die die Ausgliederung und Übertragung selbst betreffen. Nicht umfasst sind Rechtsgeschäfte zwischen der juristischen Person des privaten Rechts, an die die Aufgaben ausgegliedert und übertragen werden, und einem Dritten (vgl. VwGH 25.03.2010, 2008/16/0095).

Sowohl die Übertragung von (Teilen oder sämtlichen) Aufgaben von einer Gebietskörperschaft an neue Tochter/Enkelgesellschaften als auch die Betrauung von bestehenden Tochter/Enkelgesellschaften mit neuen Aufgaben ist grundsätzlich begünstigt. Sowohl der Betrieb eines Studentenheimes als auch die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gehört zu den Aufgaben einer Gebietskörperschaft. Aufgabenübertragung und Verwirklichung des verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges müssen zwar nicht gleichzeitig stattfinden, sie müssen aber auf einem einheitlichen Willensakt der eine bestimmte Aufgabe übertragenden Körperschaft beruhen. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass Aufgabenübertragung und Eigentumsübertragung kausal miteinander verknüpft sind. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sind im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen. Spätere Ereignisse vernichten weder eine bereits entstandene Steuerschuld, noch führen sie zum nachträglichen Entstehen einer Steuerschuld, sofern das Gesetz keinen Nachversteuerungstatbestand vorsieht. Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 enthält keinen Nachversteuerungstatbestand. Das Gesetz verlangt nicht, dass eine Aufgabenausgliederung "doch von gewisser Dauer sein sollte". Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wäre es auch nicht steuerschädlich, wenn sich die Körperschaft öffentlichen Rechtes von vorneherein durch entsprechende vertragliche Regelung die Möglichkeit offen lassen würde, Aufgaben wieder an sich zu ziehen und für diesen Fall, eine Rückgängigmachung des Rechtsvorganges vorsehen würde (vgl. UFS 14.03.2011, RV/0356-W/07).

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

Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen für sich in Anspruch nimmt, zur Bekanntgabe aufzufordern, welche Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinn des Art. 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 ihrer Ansicht nach konkret vorlagen, die einen bestimmten Rechtsvorgang unmittelbar veranlasst haben sollen (vgl. VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006).

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

Der Liegenschaftserwerb von einer Gebietskörperschaft ist nicht nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Aufgabenübertragung nicht direkt zwischen Verkäuferin und Erwerberin (= "Enkelin" der Gebietskörperschaft) vorgenommen wird, sondern unter Zwischenschaltung einer weiteren juristischen Person des privaten Rechts (= "Tochter" der Gebietskörperschaft), die eine ihr übertragene Aufgabe "weitergibt" (vgl. UFS 21.12.2012, RV/0533-W/09).

2.3. Erwägungen

Unstrittig ist, dass die Bf. unter beherrschendem Einfluss von Körperschaften öffentlichen Rechts steht und dass ihr von den Körperschaften öffentlichen Rechts Aufgaben übertragen wurden. Strittig ist jedoch, ob der hier gegenständliche Rechtsvorgang unmittelbar durch eine Aufgabenübertragung veranlasst wurde.

Der im gegenständlichen Fall zu beurteilende Vorgang war der durch die Kapitalerhöhung um € 15.000.000,00 erfolgte Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Bf. durch diverse Gesellschafter und den Verband** der Gesellschafter. Die Beschlussfassung über die Kapitalerhöhung erfolgte in der Sitzung der Generalversammlung der Bf. vom 9. September 2010 nach einem Bericht der Geschäftsführung der Bf., in dem mehrere Varianten vorgestellt wurden, wie die prekäre Finanzlage der Bf. gelöst werden kann, um die Liquidität der Bf. zu erhalten bzw. zu sichern. Weder der Bericht der Geschäftsführung noch das Protokoll über die Sitzung der Generalversammlung geben einen Hinweis darauf, dass mit der Beschlussfassung über die Kapitalerhöhung eine (weitere) Aufgabenübertragung an die Bf. verknüpft gewesen wäre. Aus dem Bericht der Geschäftsführung wird im Gegenteil deutlich, dass der Bf. zunächst diverse Aufgaben (ua. die Aufgabe1-**Konsolidierung) übertragen wurden und dass bei der Aufgabenübertragung noch nicht festgelegt wurde, wie die dauerhafte Finanzierung der Gesellschaft sichergestellt wird. Für die Ausstattung der Bf. mit dem für die Aufgabenerfüllung erforderlichen Kapital standen den Gesellschaftern der Bf. verschiedenste Möglichkeiten offen (siehe dazu die im Bericht der Geschäftsführung unter Punkt 4. im Detail geschilderten Varianten der Finanzierung) und war nicht bereits bei der Aufgabenübertragung die entsprechende Willensbildung durch die Körperschaften öffentlichen Rechts erfolgt, zur Verwirklichung welcher verkehrsteuerbaren Rechtsvorgänge (anstatt einer Kapitalerhöhung wären zB auch Gesellschafterzuschüsse

oder Gesellschafterdarlehen oder Kreditverträgen mit Dritten möglich gewesen) es kommen wird. Zwischen Aufgabenübertragung und der Zurverfügungstellung von Geldmittel durch die Gesellschafter gerade in Form einer Kapitalerhöhung mussten in der ablaufenden Kausalkette weitere Elemente hinzutreten (es mussten erst die entsprechenden Beschlüsse durch die Gesellschafter gefasst werden - die in mehreren Schritten erfolgte Aufgabenübertragung ist hier lediglich kausal für den steigenden Kapitalbedarf der Bf.) und fehlt deshalb das Tatbestandselement der "Unmittelbarkeit". Die bloße Übertragung von Vermögen ist nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl. dazu VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Die erst nach der Aufgabenübertragung beschlossene Kapitalzufuhr ist nicht begünstigt, auch wenn der Finanzbedarf durch eine zu geringe Eigenkapitalausstattung entstanden ist und die Kapitalzufuhr der Erfüllung der übertragenen Aufgaben dient.

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 1. Juli 2011 zu ErfNr.*****/2010 war daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zur Zulässigkeit Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Auslegung des Begriffes der "Unmittelbarkeit" in der Bestimmung des Art 34 BudgetbegleitG 2001 wurde durch die Rechtsprechung des VwGH bisher nur insofern geklärt, als Rechtsgeschäfte mit Dritten nicht von der Befreiung umfasst sind (vgl. VwGH 25.3.2010, 2008/16/0096) und die bloße Übertragung von Vermögen nicht geeignet ist, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl. VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Zu der hier entscheidungswesentlichen Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen ein unmittelbarer Kausalitätszusammenhang zwischen einer in mehreren Schritten erfolgenden Aufgabenübertragung und der Verwirklichung eines verkehrsteuerbaren Rechtsvorganges besteht, fehlt aber eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.