



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, DI Max Heppner und Horst Hoffmann über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Stb., vom 16. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 7. Jänner 2008 betreffend **Grunderwerbsteuer** nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch der Erwerb von Beteiligungen ist. Alleinige Gesellschafterin der im Jahr 2000 errichteten Bw. ist die Gemeinde A-Dorf im B-Tal.

Mit Kaufvertrag vom 14. Dezember 2007 hatte die Bw. von N.N. mehrere in dessen Eigentum befindliche Grundstücke im Gesamtausmaß von 10.119 m² um einen Kaufpreis in Höhe von € 161.904,00 erworben. In der Vertragsurkunde hielten die Parteien noch fest, dass die Bw. die bis dahin landwirtschaftlich genutzten Kaufgrundstücke zur Förderung von Betriebsansiedlungen und zur Errichtung eines Gewerbeparkes erwerbe.

Das Finanzamt Klagenfurt setzte der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Grunderwerbsteuer (GrEST) in Höhe von € 5.666,64 fest und führte begründend dazu aus, es liege keine (Anm.: steuerbegünstigte) Ausgliederung von Aufgaben i.S.d. Art. 34

des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2001 vor, zumal der Verkäufer keine Körperschaft öffentlichen Rechtes darstelle.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, der Gemeinderat der Gemeinde A-Dorf habe die Bw. beauftragt, ein Grundstück anzuschaffen und auf diesem einen Gewerbepark zu errichten. Dies wäre aber eindeutig eine Ausgliederung von Aufgaben der Gemeinde an eine gemeindeeigene GmbH i.S.d. Art 34 BBG 2001. Völlig unverständlich und verfehlt sei die Ansicht der Behörde, beim Verkäufer müsse es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handeln, weshalb begehrt werde, den bekämpften Bescheid aufzuheben.

Über Vorhalt des Finanzamtes übermittelte die Bw. in der Folge eine Kopie des Protokolls über die Gemeinderatssitzung vom 14. Dezember 2007. Dieser zufolge hatte der Gemeindevorstand in seiner Sitzung vom 5. Dezember 2007 einstimmig beschlossen, an den Gemeinderat den Antrag zu stellen, die Bw. mit dem Ankauf der bereits oben genannten Grundfläche zu beauftragen, die Bw. mit der weiteren Gesamtabwicklung des Vorhabens – infrastrukturelle Erschließung des Gewerbeparks bis zur Betriebsansiedlung – zu betrauen sowie der Bw. die für die Finanzierung des Grundkaufes samt Aufschließung erforderlichen finanziellen Mittel laut Finanzierungsplan zur Verfügung zu stellen. Dieser Antrag wurde vom Gemeinderat in der Sitzung vom 14. Dezember 2007, welche laut Protokoll zwischen 17:00 und 18:45 Uhr stattgefunden hatte, einstimmig zum Beschluss erhoben. Weiters wurde über Antrag des Gemeindevorstandes die darüber zwischen der Gemeinde und der Bw. abgeschlossene Finanzierungsvereinbarung vom Gemeinderat beschlossen.

Im Zuge der von der Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter der Bw. über Befragen sachverhaltsbezogen noch dar, dass die Unterfertigung der Kaufvertragsurkunde am Vormittag des 14. Dezember 2007, sohin vor der Beschlussfassung im Gemeinderat, erfolgt sei. Ausdrücklich stellten die am Verfahren beteiligten Parteien außer Streit, dass es sich bei der der Bw. übertragenen Aufgabe um eine solche im Sinne des Art. 34 BBG 2001 handelt.

In rechtlicher Hinsicht brachte der steuerliche Vertreter der Bw. unter Bezugnahme auf die in einem Protokoll zu den Umsatzsteuer-Richtlinien (USt-RL) enthaltene Ansicht des BMF noch vor, die Begünstigung der RZ 274 der USt-RL gelange auch dann zur Anwendung, wenn ein Grunderwerb von einem Dritten erfolge. Auch sei im gegenständlichen Fall die gerichtliche Eintragungsgebühr erlassen worden. Endlich legte der steuerliche Vertreter noch eine Einzelanfragebeantwortung des BMF an einen österreichischen Gemeindeverband vor, nach welcher das Wort "unmittelbar" im Art. 34 BBG 2001 eine kausale Komponente enthalte und nicht temporär zu sehen sei.

Der Finanzamtsvertreter replizierte, dass ausschließlich jene Vorgänge den Befreiungen zugänglich wären, welche unmittelbar aus der Ausgliederung resultierten. Es wären nur jene Vorgänge befreit, welche zwischen der ausgliedernden Gebietskörperschaft und der Gesellschaft, an die die Aufgaben übertragen werden, stattfinden, nicht aber solche, an denen Dritte beteiligt sind. "Unmittelbar" wären demnach nur "ausgliederungsgeborene" Vorgänge. Der Hinweis des steuerlichen Vertreters der Bw. auf RZ 274 der USt-RL vermöge schon deshalb nicht zu überzeugen, da diese umsatzsteuerrechtliche Vorgänge betreffe, hier aber ein grunderwerbsteuerlicher Sachverhalt zu beurteilen wäre.

Zum vom Amtsvertreter angezogenen Artikel von Ehrke/Pilz, RFG 2003/17, wendete der steuerliche Vertreter der Bw. noch ein, dieser entspreche nicht mehr dem letzten Stand, da sich die Rechtsmaterie ständig ändere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des erst- und zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem, unstrittigem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt auszugehen:

Die im Jahr 2000 errichtete Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren alleinige Gesellschafterin die Gemeinde A-Dorf im B-Tal ist. Der Geschäftsführer der Bw. war und ist gleichzeitig auch Bürgermeister der Gemeinde. Seitens der Gemeinde hatte schon seit Längerem das Bestreben bestanden, einen Gewerbepark für bestehende und neu anzusiedelnde Gewerbebetriebe zu errichten. Nachdem ein lagemäßig und in finanzieller Hinsicht geeignetes Grundstück gefunden worden war, waren zunächst am 5. Dezember 2007 im Gemeindevorstand entsprechende Anträge an den Gemeinderat und dann am Abend des 14. Dezember 2007 in der Sitzung des Gemeinderates einstimmig die Beschlüsse gefasst worden,

- die Bw. mit dem Ankauf der bestimmten Grundfläche zu beauftragen,
- die Bw. mit der weiteren Gesamtabwicklung des Vorhabens – infrastrukturelle Erschließung des Gewerbeparks bis zur Betriebsansiedlung – zu betrauen,
- der Bw. die hierfür erforderlichen finanziellen Mittel laut Finanzierungsplan zur Verfügung zu stellen, und
- die zwischen der Bw. und der Gemeinde darüber abgeschlossene Finanzierungsvereinbarung zu genehmigen.

Bereits am Vormittag des 14. Dezember 2007 hatten der Bürgermeister als Geschäftsführer der Bw. und N.N. als Verkäufer im Notariat C-Stadt die Kaufvertragsurkunde betreffend den berufsgegenständlichen Grundstückserwerb unterzeichnet.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bemessungsgrundlage sowie die daraus abgeleitete GrESt der Höhe nach nicht in Zweifel gezogen worden sind, wozu nach Ansicht des erkennenden Senates auch keine Veranlassung besteht. Weiters ist unstrittig, dass aufgrund des Gemeinderatsbeschlusses vom 14. Dezember 2007 von der Gemeinde A-Dorf im B-Tal, einer Körperschaft öffentlichen Rechts, eine Aufgabe i.S.d. Art. 34 BBG 2001 auf die Bw. als eine juristische Person des privaten Rechts übertragen worden ist.

Streit besteht demnach lediglich darüber, ob der Erwerb der hiefür erforderlichen Grundfläche als ein unmittelbar durch die Ausgliederung bzw. Übertragung dieser Aufgabe veranlassstes Rechtsgeschäft – welches gegebenenfalls von der GrESt befreit ist – zu werten ist.

Hiezu wird ausgeführt:

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

Artikel 34 des BBG 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001 und zuletzt durch BGBl. I Nr. 84/2002, enthält "Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben von Gebietskörperschaften" und hat, soweit für das vorliegende Berufungsverfahren von Bedeutung, nachstehenden Wortlaut:

*§ 1 Abs. 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** veranlasssten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit.*

Streitentscheidend ist sohin, wie der Begriff "**unmittelbar veranlasst**" i.S.d. zuletzt zitierten Norm auszulegen und ob der Erwerb der Grundfläche durch die Bw. mittels Kaufvertrag mit N.N. als ein solches, die Befreiung von der GrESt vermittelndes, Rechtsgeschäft zu qualifizieren ist.

Nun sind in Bundesgesetzen häufig Befreiungsbestimmungen enthalten, die verlangen, dass Schriften, Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte durch das jeweilige Gesetz unmittelbar veranlasst sind (etwa WBFG 1968, BSWG 1982 und BSWG 1983, EInvG, DSG). Unmittelbar bedeutet im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Unmittelbar veranlasst durch ein Gesetz wären demnach nur solche Handlungen, für die das

anzuwendende Gesetz das letzte den Rechtsvorgang (Anm.: oder das Rechtsgeschäft) unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bilde. Nicht als unmittelbar veranlasst könnten solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das (jeweilig anzuwendende) Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bilde (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Gebührenbefreiungen Rz 5, mit weiteren Judikaturhinweisen, etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 27. Jänner 1972, 1358 und 1360/71, und jenes vom 21. Mai 1975, 2125/74; *Arnold*, Rechtsgebühren, Kommentar, 8. Auflage, Rz 39 zu § 2 bzw. Rz 37a zu § 33 TP 5 GebG). Weiter ausholend dazu führen Ehrke/Pilz, unter Hinweis auf das Judikat des VwGH vom 14. Oktober 1971, 2259/70 u.a., in RFG 2003/17 aus, unmittelbar bedeute "Ohne gebrauchte Mittel oder andere wirkende Ursachen als sich selbst, ingleichen ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Zwischen dem die Verkehrssteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung oder Übertragung von Aufgaben müsse daher ein direkter Zusammenhang bestehen. Nach Auffassung von Ehrke/Pilz sei "unmittelbar veranlasst" in dem Sinne zu verstehen, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht komme, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei dürfe es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten. Wesentlich sei, 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.

Im Lichte dieser herrschenden Meinung gelangt der erkennende Senat zur Ansicht, dass der Erwerb des streitgegenständlichen Grundstückes gerade nicht nach Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 in der hier anzuwendenden Fassung von der GrESt befreit war. Besonders bedeutsam erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die vom VwGH vorgenommene Auslegung des Begriffes "unmittelbar", und zwar "ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Daraus erhellt, dass es sich um Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte handeln muss, die zwischen den an der Ausgliederung Beteiligten, nämlich der Körperschaft öffentlichen Rechts, welche eine Ausgabe ausgliedert (überträgt), und der Körperschaft, an bzw. auf die diese Aufgabe ausgliedert bzw. übertragen wird, stattfinden. N.N. indes, der Verkäufer der Liegenschaften, war an der Durchführung der Ausgliederung (Übertragung) der Aufgabe naturgemäß weder direkt noch indirekt beteiligt. Für die Realisierung des Projektes Gewerbepark war im hier zur Beurteilung anstehenden Fall aber noch die "Dazwischenkunft eines dritten Dinges" in Gestalt des Kaufvertrages, abgeschlossen zwischen N.N. und der Bw., ohne dass die Gemeinde als übertragende Körperschaft unmittelbar daran beteiligt gewesen ist, erforderlich. Nach Ehrke/Pilz, a.a.O., solle die Befreiungsbestimmung überdies nur für jene

Vorgänge in Betracht kommen, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. "Im Zuge" einer Ausgliederung (Übertragung) ist nach Meinung des erkennenden Senates dahingehend auszulegen, dass es sich dabei um Vorgänge zwischen den unmittelbar an der Ausgliederung (Übertragung) Beteiligten handeln muss. Denkbar wäre der Fall, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts ein in ihrem Eigentum befindliches Grundstück anlässlich einer Ausgliederung/Übertragung einer Aufgabe der übernehmenden juristischen Person übereignet oder in diese einbringt. Ein Vertragsabschluss mit einer (neu hinzugekommenen) dritten Person wie im vorliegenden Fall findet indes eher "im Gefolge" einer Ausgliederung (Übertragung) – mag dies zufällig oder beabsichtigt auch zeitlich am 14. Dezember 2007 zusammengefallen sein – statt. Darüber hinaus bildete nicht, wie dies Ehrke/Pilz als wesentlich erachten, eine Ausgliederung oder Übertragung einer Aufgabe die Voraussetzung bzw. den Grund für das Eintreten des Grunderwerbsteuerbaren Vorganges, sondern der Kaufvertragsabschluss zwischen der Bw. und N.N. als Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG 1987. Auch ist der Abschluss des Kaufvertrages als verkehrssteuerbarer Vorgang nicht in einem einheitlichen Willensakt gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe erfolgt, sondern bedurfte es dafür gerade eben eines zusätzlichen Willensbildungsaktes zwischen der Bw. und dem Verkäufer der Grundfläche. Aus diesen Gründen erachtet der Berufungssenat das gesetzliche Erfordernis einer *unmittelbaren* Veranlassung des Kaufvertragsabschlusses durch die Übertragung der Aufgabe als nicht gegeben.

Daran vermag auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters der Bw. auf ein Protokoll zu den Umsatzsteuer-Richtlinien und auf eine Anfragebeantwortung des BMF nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass es sich dabei nicht um den Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde bindende Rechtsquellen handelt, hat auch der Finanzamtsvertreter hinsichtlich der angezogene Stelle in den USt-RL bzw. dem dazu ergangenen Protokoll zutreffend dagegen eingewendet, dass dies bloß umsatzsteuerrechtliche Vorgänge betreffe. In der Tat befassen sich die zuletzt genannten Literaturstellen mit der steuerlichen Anerkennung von Mietverträgen, die Ermittlung des AfA-Betrages sowie der Höhe eines anzusetzenden Mietentgeltes. Zur hier entscheidungsrelevanten Frage einer allfälligen GrESt-Befreiung für einen Grundstückserwerb von einem Dritten im Zusammenhang mit einer Ausgliederung (Übertragung) finden sich dort indes keine Ausführungen und lässt sich die von der Bw. vertretene Ansicht für den erkennenden Senat auch nicht im Wege eines Analogieschlusses daraus ableiten.

Selbst wenn man der im Zuge der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreter in Ablichtung vorgelegten Anfragebeantwortung des BMF, etwa im Lichte des Grundsatzes von Treu und Glauben, Bindungswirkung zuerkennen könnte, wäre der Bw. damit nicht geholfen.

Die darin angefragten Sachverhalte betreffen jeweils nur Rechtsverhältnisse bzw. Vorgänge zwischen einer ausgliedernden (übertragenden) Körperschaft öffentlichen Rechts und der ausgegliederten Gesellschaft, nicht aber solche zwischen ausgegliederter Gesellschaft und Dritten. Die vom BMF bestätigte Auffassung des anfragenden Gemeindeverbandes, wonach der Begriff "unmittelbar" im Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 kausal und nicht temporär zu sehen wäre, kann sich nach Meinung der Berufungsbehörde zutreffendenfalls daher auch nur auf Verhältnisse bzw. Vorgänge zwischen der ausgliedernden Körperschaft und der ausgegliederten Gesellschaft beziehen. Darüber hinaus wird sogar in der Anfrage vom anfragenden Gemeindeverband die Ansicht vertreten, dass etwa Darlehensaufnahmen der ausgegliederten Gesellschaft am Kapitalmarkt, anders als eine Darlehensaufnahme bei der ausgliedernden Körperschaft, nicht der Befreiung nach Art. 34 BBG 2001 teilhaftig werden könnten, welche Auffassung dann vom BMF auch bestätigt wurde. Nichts anderes kann nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates für grunderwerbsteuerbare Rechtsgeschäfte zwischen einer ausgegliederten Gesellschaft und einem Dritten gelten. Es erscheint der Berufungsbehörde nämlich nicht verständlich, warum zwischen einer Darlehensaufnahme und einem Grunderwerb durch sonst idente Beteiligte differenziert werden sollte, selbst wenn diese Vorgänge in einem gewissen Konnex zu einer Ausgliederung (Übertragung) stehen. Folgte man indes der Meinung der Bw., wonach die Befreiungsbestimmung auch auf den gegenständlichen Erwerb von einem Dritten als unmittelbar durch die Übertragung veranlasst anzuwenden wäre, würden eine Vielzahl von ähnlichen Vorgängen der Befreiung unterliegen. Eine derartig extensive Auslegung und Anwendung kann aber, hält man sich die erst nachträglich mit dem BGBl. I Nr. 144/2001 erfolgte Einschränkung durch die Einfügung des Wortes "unmittelbar" vor Augen, nicht Intention des Gesetzgebers gewesen sein.

Ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen der Bw., wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, die gerichtliche Eintragungsgebühr erlassen worden war, ist für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht von entscheidender Relevanz, zumal es sich dabei um gesetzliche Materien handelt, mit deren Vollzug nach Art. 34 § 2 BBG 2001 der Bundesminister für Justiz betraut ist.

Insgesamt gesehen kommt der Berufung der Bw. keine Berechtigung zu, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Juni 2008