



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch "CURA" Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., 1060 Wien, Gumpendorferstr. 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Mai 2006 zu ErfNr.***/2004, StNr*** betreffend Abweisung eines Antrages auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Null nach der am 23. Februar 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Über Antrag der Bw. auf endgültige Abgabenfestsetzung wird gemäß § 200 Abs. 2 iVm Abs. 4 BAO ausgesprochen, dass für den Baurechtsvertrag vom 15./20. Jänner 2004 mit der STADT endgültig keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

1. Erwerbsvorgang

Mit Baurechtsvertrag vom 15./20. Jänner 2004 bestellte die STADT zugunsten der Bw-GmbH. (deren Firmenwortlaut mittlerweile BW lautet, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ein Baurecht an der Liegenschaft EZ*** für die Zeit bis zum 31. Dezember 2103.

Im Punkt 2. des Vertrages wurde Folgendes vereinbart:

"Aufgrund dieses Baurechtes ist die Bauberechtigte berechtigt und verpflichtet, die auf den vertragsgegenständlichen Grundflächen befindlichen Bauwerke (STUDENTENHEIM), welche der Bauberechtigten unentgeltlich überlassen werden, zu revitalisieren und gemäß dem in der

Beilage./A dargestellten Projekt STUDENTENHEIM 3. Ausbaustufe vom Juni 2003 des Herrn ARCHITEKT, welche einen integrierenden Bestandteil des Vertrages bildet, einen Ausbau vorzunehmen.

Die Bauberechtigte ist verpflichtet die Bauwerke in gutem und benützbarem Zustand zu erhalten und dafür zu sorgen, dass die Gebäude und Grundflächen ausschließlich für den oben genannten und die im Projekt angeführten Zwecke sowie für den Betrieb eines Studentenheimes verwendet werden."

Laut Punkt 4.1. des Vertrages ist die Bauberechtigte verpflichtet, für die Benützung des Baurechtsgrundes bis zur Verbücherung des Vertrages ein jährliches Benützungsentgelt und ab Verbücherung einen jährlichen Baurechtszins in der Höhe von € 67.790,00 pro Jahr zu bezahlen. Dieser Vertrag erhöht sich ab dem Jahr der Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des STUDENTENHEIMES auf € 73.400,00 pro Jahr.

Zur Sicherstellung ihrer Zahlungsverpflichtung des Bauzinses, räumte die Bw. der STADT in Punkt 12. des Vertrages folgende, ob der neu zu eröffnenden Baurechtseinlage einzuverleibenden Reallasten ein:

"12.1 die Reallast der Verpflichtung zur Zahlung des Jahresbetrages des Bauzinses nach Inhalt und Umfang der Punkt 4.1 bis 4.3 dieses Vertrages;

12.2. die Reallast der Revitalisierungs- und Betriebspflicht nach Inhalt und Umfang des Punktes 2. dieses Vertrages."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 44.474,85 (3,5 % der Gegenleitung von € 1.270.710,00) fest.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Bauzins bis Verbücherung € 67790,00 x KF 9 (unbestimmte Dauer gem § 15 BewGes) = 610.110,00.

Dann Bauzins € 73.400,00 x KF 9 (Differenz auf immerwährende Dauer gem § 15 Bew.Ges) = 660.600,00

Daher 610.110,00 + 660.600,00 = vorläufige Bemessungsgrundlage von 1.270.710,00

Immerwährende Dauer = maximal 18 fache.

Der endgültige Bescheid ergeht nach Feststehen der tatsächlichen Höhe der Gegenleistung bzw nach Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des STUDENTENHEIMES."

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft

2.2. Antrag auf endgültige Abgabenfestsetzung mit Null

Mit Schreiben vom 14. März 2006 beantragte die Bw., die Grunderwerbsteuer für den o.a. Erwerbsvorgang endgültig mit Null festzusetzen, da die vermeintliche Ungewissheit hinsichtlich des Umfangs der Abgabepflicht nicht bestehe.

Da die zugunsten der Bw. erfolgte Baurechtsbestellung seitens der STADT einen Tatbestand betreffe, der vom Art 34 § 1 Abs 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 (BGBI. Nr. 142 vom 29.12.2000) idgF umfasst und demnach von der Grunderwerbsteuer befreit sei, stehe bereits derzeit fest, dass die endgültige Abgabenfestsetzung auf Null zu lauten haben werde. Das Feststehen der tatsächlichen Höhe der Gegenleistung (Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des "Studentenheimes X") brauche daher nicht mehr abgewartet zu werden.

Zur näheren Begründung des vorstehenden Antrages wurde Folgendes ausgeführt:

"1. Gemäß Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 (steuerliche Sonderregelungen für Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften) sind "die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts ..., die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit..."

*2. Unsere Mandantin war bisher aufgrund eines Bestandvertrages Betreiberin des von der STADT auf der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft EZ**** errichteten Studentenheimes.*

Die STADT agierte dabei hinsichtlich der Errichtung und Bestandüberlassung der von ihr geschaffenen Einrichtung im Rahmen der ihr obliegenden hoheitsrechtlichen Aufgaben, zu welchen neben der Errichtung und Erhaltung von Schulbauten, Kindergärten etc. auch die Errichtung und Erhaltung von Studentenheimen zählt.

3. Mit dem Baurechtsvertrag vom 15./20. Jänner 2004 hat die STADT der bisherigen Pächterin die ihr zum Betrieb des "Studentenheim X" überlassenen Grundflächen zur weiteren Nutzung und die darauf befindlichen Bauwerke unentgeltlich ins Eigentum übertragen. Dagegen steht die Übernahme der Verpflichtung, die Bauwerke des Studentenheimes "zu revitalisieren" und gemäß einem feststehenden und dem Vertrag angeschossenen Plan auf eigene Kosten der Bauberechtigten "auszubauen".

Außerdem wurde die Bauberechtigte verpflichtet, die Bauwerke in gutem und benützbarem Zustand zu erhalten und dafür zu sorgen, dass die Gebäude und Grundflächen ausschließlich für die oben genannten Zwecke sowie für den Betrieb eines Studentenheimes verwendet werden.

4. Mit der Übertragung des zum Baurecht gehörenden Vermögens, d.s. die auf der Liegenschaft befindlichen Bauwerke des 'STUDENTENHEIM', sind demnach auch die bisher von der STADT selbst wahrgenommenen hoheitlichen Aufgaben einer Gebietskörperschaft auf eine juristische Person des privaten Rechts, nämlich die Bw. übertragen worden.

Da der dem gesamten Stammkapital entsprechende einzige Geschäftsanteil der Bw. im Eigentum der HOLDING. steht, deren Geschäftsanteile zu 99,9944% unmittelbar der STADT

gehören, steht unsere Mandantin mittelbar unter beherrschendem Einfluss der Körperschaft öffentlichen Rechtes STADT.

5. Aufgrund des Vorgesagten erscheinen alle Voraussetzungen, an welche Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 idgF die Zuerkennung der Grunderwerbsteuerbefreiung für unter diesen Tatbestand fallende Aufgliederungsvorgänge knüpft, erfüllt.

Die im Grunderwerbsteuerbescheid vom 31. Jänner 2005 als Grund für die bisher nur vorläufige Abgabenfestsetzung genannte Ungewissheit liegt daher tatsächlich nicht vor, weshalb der beantragten endgültigen Abgabenfestsetzung nichts im Wege steht."

2.3. angefochtener Bescheid

Mit Bescheid vom 8. Mai 2006 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer ab. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Voraussetzung gem. Art 34 BudgetbegleitG nicht vorliege, da eine Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften im Zuge der Baurechtsbegründung nicht mehr erfolgte (die Bw. habe bereits bisher als Mieterin das Studentenwohnheim betrieben).

2.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw., dem Antrag auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu entsprechen und die Baurechtsbegründung als eine unter Art. 34 BudgetbegleitG 2001 zu subsumierende Ausgliederung von Vermögen der STADT entsprechend dem in § 1 Abs. 1 der genannten Bestimmung normierten Befreiungstatbestand grunderwerbsteuerfrei zu belassen. Die vermeintliche Ungewissheit hinsichtlich des Umfanges des Abgabenpflicht liege nicht vor, weshalb die nur vorläufige Abgabenfestsetzung lauf Grunderwerbsteuerbescheid vom 31. Jänner 2005 durch eine endgültige, auf Null lautende Abgabenfestsetzung zu ersetzen wäre.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"1. Wie das dortige Finanzamt zutreffenderweise ausführt, hat unsere Mandantin nicht erst im Zuge der mittels Baurechtsbestellung seitens der STADT erfolgten Ausgliederung des der "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. dienenden Grundvermögens den in Rede stehenden Betrieb aufgenommen, sondern führt diesen bereits seit vielen Jahren aufgrund eines ihr von der STADT eingeräumten Bestandvertrags in den nunmehr ausgegliederten Objekten.

Wir verweisen diesbezüglich auf die einschlägigen Ausführungen zum Sachverhalt in Punkt III unseres Antrags vom 14.3.2006 auf endgültige Abgabenfestsetzung.

2. Unbeschadet des Umstands, dass unserer Mandantin die aus dem Zuständigkeitsbereich des Magistrats der STADT ausgegliederte Aufgabe zur Einrichtung und Führung eines Studentenheim auf den ihr von der Stadt in Bestand gegebenen Liegenschaften bzw. in den darauf errichteten Baulichkeiten bereits zu einem früheren Zeitpunkt übertragen worden ist, stellt der nunmehr Grunderwerbsteuer unterzogene Vorgang der Baurechtsbestellung dennoch einen "unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts veranlassten Rechtsvorgang (Rechtsgeschäft) dar".

Durch diesen die Ausgliederung abschließenden Übertragungsvorgang, der ebenso wie die frühere bloße Bestandgabe "unmittelbar und ausschließlich durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaft öffentlichen Rechts STADT" bedingt ist, wird lediglich der Titel, unter dem die ausgegliederte Aufgabe der Errichtung bzw. Führung des STUDENTENHEIMES bisher (vorläufig) ermöglicht war, durch einen anderen, nunmehr endgültigen Titel, nämlich die Bestellung eines Baurechts, ersetzt.

Der Unterschied zwischen den beiden Rechtseinräumungen, die der Aufgabenausgliederung ("Betrieb eines Studentenheims") zugrunde liegen, besteht in der mit der Baurechtsbestellung notwendigerweise verbundenen Übertragung von Vermögen, während eine solche bei der bloßen Bestandgabe noch nicht der Fall war.

Ziel und Zweck der durch Art. 34 des BudgetbegleitG 2001 geschaffenen Sonderregelung für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften bzw. nunmehr Körperschaften öffentlichen Rechts ist aber die Vermeidung der Belastung der durch diese Ausgliederungen bedingten Rechtsvorgänge mit Verkehrsteuern.

Die beantragte endgültige Grunderwerbsteuerfestsetzung mit Null bezieht sich also auf die erstmalige Übertragung von Grundvermögen für die im Zuge der Ausgliederung der genannten kommunalen Aufgabe aus der STADT auf eine juristische Person des privaten Rechts, die unter dem beherrschenden Einfluss der nämlichen Gebietskörperschaft steht.

Der Intention des Gesetzgebers, einen solchen Vorgang nicht mit Grunderwerbsteuer oder sonstigen Verkehrsteuern zu belasten, würde durch die beantragte stattgebende Erledigung dieser Eingabe Rechnung getragen werden.

4. Der Umstand, dass der Betrieb des Studentenheims von unserer Mandantin bereits zu einem früheren Zeitpunkt aufgenommen worden ist, steht u.E. der Anwendung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 nicht im Wege, weil das Unmittelbarkeitserfordernis bei der geschilderten Form der Abfolge der Rechtsvorgänge auch dann erfüllt ist, wenn der zunächst bloßen Bestandgabe der Liegenschaften und Gebäude im konkreten Fall die Vermögensübertragung durch eine Baurechtsbestellung erst zu einem späteren Zeitpunkt nachfolgt.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die einschlägigen Ausführungen von Arnold in seinem Kommentar Rechtsgebühren⁷ zu § 33 TP 5 GebG Rz 37a, an welcher Stelle er ausführt, dass nach der VwGH-Judikatur zu Art. 34 des BudgetbegleitG 2001 die Voraussetzungen für eine Befreiung u.a. auch dann erfüllt sind, wenn "die Handlung, für die das Gesetz (hier: die Ausgliederung) das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bildet, ...".

Im vorliegenden Fall wird die Kausalkette mit der im Jahr 2004 erfolgten Vermögensübertragung durch die Baurechtsbestellung geschlossen und damit das Unmittelbarkeitserfordernis erfüllt.

Für eine frühere Anwendung der Befreiungsvorschrift des Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 gab es mangels Übertragung von Vermögenswerten anlässlich der Ausgliederung noch keinen Anlass; dieser ergab sich erst bei der nunmehrigen finalen Baurechtsbestellung.

5. Bezuglich der Rechtfertigung dieser Interpretation der Intentionen des Gesetzgebers verweisen wir auch auf die Ausführungen von Huemer/Moser im Sammelwerk "Ausgliederungen von Gröhs/Havranek/Lang u.w., S 404, welchen zu entnehmen ist, dass Ausgliederungen einer Gesamtaufgabe gemäß Art. 34 BudgetbegleitG 2001 auch in Form der Übertragung von Teifunktionen des hoheitlichen oder privatwirtschaftlichen Tätigwerdens zulässig erscheint, wobei als solche z.B. Planung, Errichtung, Finanzierung, Wartung und Instandhaltung von öffentlichen Einrichtungen genannt werden.

Die Bestimmung des Art. 34 leg.cit. erlaubt daher vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten, die auch jene Fälle in die Begünstigung einschließen, bei denen nicht gleich das Vermögen selbst übertragen wird, sondern abgeleitete Rechte daran (Nutzungsrechte), die dem übernehmenden Rechtsträger die Wahrnehmung der ihm gleichzeitig übertragenen Aufgaben ermöglichen.

Im Sinne der gebotenen großzügigen Auslegung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 darf daher ein Ausgliederungsfall, bei dem zunächst nur Bestandrechte (ohne Vermögensübertragung) eingeräumt werden, wobei in einer späteren Phase die Vermögensübertragung (Eigentumsübergang an dem zunächst nur in Bestand gegebenen Grundvermögen im Wege der Baurechtsbestellung) nachfolgt, der letztere Rechtsvorgang von der Gewährung der Begünstigung nicht ausgeschlossen werden (vgl. Huemer/Moser a.a.O., S 404)

6. Da auch alle sonstigen Voraussetzungen, an die Art. 34 § 1 leg.cit. die Anwendung der Befreiungsvorschrift knüpft (beherrschender Einfluss etc.), erfüllt sind und darüber hinaus zu berücksichtigen ist, dass das Abgabenaufkommen an Grunderwerbsteuer ohnedies aufgrund der finanzausgleichsrechtlichen Bestimmungen zu 96 v.H. der ausgliedernden Gebietskörperschaft STADT zukommt, sollte u.E. einer stattgebenden Erledigung des Antrags nichts im Wege stehen.

Es wäre im hohen Maße widersinnig, würde die STADT als ausgliedernde Körperschaft für die aus Anlass der Ausgliederung erfolgende finale Übertragung von Vermögenswerten auf eine in ihrem mittelbaren wirtschaftlichen Alleineigentum stehende Enkelgesellschaft Grunderwerbsteuer erheben.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die am Baurechtsgrund befindlichen Bauwerke des STUDENTENHEIMES gemäß Punkt 2. des Baurechtsvertrags vom 20.1.2004 der Gesellschaft ohne ein vom Bauzins gesondertes Entgelt, aber mit der Verpflichtung, sie zum Betrieb des Studentenheims zu verwenden, überlassen wurden.

*Die Abgabenbelastung dieses Vorgangs würde dem Sinn und Zweck der unentgeltlichen Vermögenszuwendung entgegen wirken, der in der Ermöglichung des kostengünstigen Fortbetriebs des Studentenheims, das eine seitens des BMF mit Erlass GZ*** vom 13.9.2004 anerkannte gemeinnützige Einrichtung iSd § 34 ff BAO ist, besteht.*

V. Aufgrund des Vorgesagten richten wir daher hiemit an das dortige Finanzamt die höfliche Bitte, dem Berufungsantrag stattzugeben und im Rahmen der endgültigen Festsetzung der Grunderwerbsteuer Abgabenfreiheit gemäß Art. 34 BudgetbegleitG 2001 zu gewähren.

Sollte sich das dortige Finanzamt außerstande sehen, dem hiemit vorgetragenen Berufungsbegehren zu entsprechen, beantragen wir vorsorglich gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO bereits jetzt eine Entscheidung des gesamten Berufungssenates im Zuge der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO)."

2.5. Vorhalteverfahren

Mit Schriftsatz vom 22. August 2006 beantwortete die Bw. einen Vorhalt des Finanzamtes vom 16. Juni 2006 wie Folgt:

"1. Wann erfolgte die Ausgliederung und Übertragung der Aufgaben auf die 'STUDENTENHEIM "Betriebs Gesellschaft m.b.H.?

Wie bereits im Berufungsschriftsatz vom 2.6.2006 ausgeführt, erfolgte die Ausgliederung und Übertragung der früheren kommunalen Haus X "Betriebsgesellschaft m.b.H. in mehreren Schritten.

Schritt 1

a) Die im Alleineigentum der STADT stehende Baurechtsliegenschaft wurde zunächst aufgrund eines mit der vormaligen Y-GmbH. am 22./27.12.1978 abgeschlossenen Mietvertrags, im Dezember 1984 mit Wirkung ab 1.1.1985 durch Einbeziehung der dem Betrieb des "STUDENTENHEIMES" gewidmeten Grundstücksflächen und Gebäude zur Nutzung übertragen.

Mit (Unter)Mietvertrag vom 13.8.1985 wurde das Recht bzw. die Pflicht zur Nutzung des Gebäudekomplexes des "STUDENTENHEIMES" aufgrund der im Mietvertrag mit der STADT eingeräumten diesbezüglichen Ermächtigung seitens der Y-GmbH. mit Rückwirkung ebenfalls ab 1.1.1985 an ihre Tochtergesellschaft, die "Haus X" Betriebsgesellschaft m.b.H., übertragen.

Beide Gesellschaften waren Konzerngesellschaft der HOLDING-GMBH, die ihrerseits im Alleineigentum der STADT stand.

b) Aufgrund einer im Jahr 1993 erfolgten Abtretung ging der 100 %ige Geschäftsanteil an der "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. nach diversen anderen Zwischenstationen im Konzernbereich endgültig ins Eigentum der HOLDING-GMBH über.

c) Die anfänglich im Eigentum der Y-GmbH. stehenden Hauptmietrechte an der Liegenschaft des "STUDENTENHEIMES" gingen im Zuge der verschmelzungswießen Übernahme des Vermögens der Y-GmbH. auf die **AG über; sie erloschen durch Beendigung des Bestandverhältnisses zum 31.12.2003.

Eine volle Ausgliederung bzw. Übertragung von Vermögenswerten der STADT war mit der bloßen Einräumung von Bestandrechten an die Y-GmbH bzw. deren Rechtsnachfolger noch nicht verbunden. Wohl aber hatte die "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. als Unterbestandnehmerin die seitens der STADT der Hauptmieterin auferlegte Verpflichtung, den Bestandgegenstand zum Zweck des Betriebs des Studentenheims zu nutzen, zu erfüllen (Punkt II der Mietvertragsergänzung vom 21.12.1984).

Schritt 2

a) Mit Abschluss des Baurechtsvertrages vom 15./20.1.2004 hat die STADT das Eigentum an den auf der Liegenschaft EZ** befindlichen Bauwerken des "STUDENTENHEIMES" (siehe Ziffer 2. des Baurechtsvertrags) auf unsere Mandantin übertragen.

b) Mit Stichtag 1.1.2004 verfügte die "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. somit zusätzlich zu dem schon bis dahin vorhandenen Vermögen auch über das restliche, dem Betrieb des "STUDENTENHEIMES" gewidmete frühere Vermögen der ausgliedernden Gebietskörperschaft STADT.

2. Vorlageersuchen hinsichtlich des Ausgliederungsbeschlusses; welche Aufgaben wurden auf die GmbH übertragen?

Ein förmlicher Beschluss über die "Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der STADT" iSd § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 kann nicht vorgelegt werden, da zum Zeitpunkt der Entschließung der STADT, den Studentenheimbetrieb in die Hände eines unter ihrem beherrschenden Einfluss stehenden anderen Rechtsträgers zu legen (1984), die bezügliche Norm noch nicht existierte.

Die dem Wesen von Ausgliederungsvorhaben entsprechende Willensbildung der Gebietskörperschaft STADT erweist sich aber durch die den gegenständlichen Maßnahmen zugrundeliegenden Genehmigungen der STADT, und zwar

a) für den ursprünglichen Mietvertrag

durch die Genehmigung des AUSSCHUSSES****, und

b) für den Baurechtsvertrag

durch die Genehmigung des GEMEINDERATS***

3. Unterlagen/Nachweise

Der Baurechtsvertrag vom 15./20.1.2004 liegt bereits in den Akten des dortigen Finanzamts auf.

Den Mietvertrag vom 21.12.1984 sowie den Untermietvertrag vom 13.8.1985 fügen wir in Fotokopie bei.

Die der "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. übertragenen Aufgaben bestehen in der Betriebsführung des "STUDENTENHEIMES" und ergeben sich einerseits aus dem Baurechtsvertrag (Z 2.) und andererseits aus dem Mietvertrag (Punkt II) in Verbindung mit der im Unterbestandswege erfolgten Überbindung der Betriebsführungsverpflichtung auf die "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H."

2.6 Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"In der Berufung v. 7.06.2006 erklärt die Berufungswerberin unter Punkt IV. 2., dass die Aufgabe zur Einrichtung und Führung eines Studentenheimes auf den von der STADT in Bestand gegebenen Liegenschaften bzw Baulichkeiten bereits zu einem früheren Zeitpunkt übertragen worden ist. Laut Schreiben der Berufungswerberin kann ein förmlicher Beschluss über die Ausgliederung von Aufgaben nicht vorgelegt werden.

Gem. § 1. (1) des Art 34 Budgetbegleitgesetz (BGBI. I 2001/144) sind die durch die Ausgliederung 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, unmittelbar veranlassten Rechtsvorgänge u. Rechtsgeschäfte u.a. von der Grunderwerbsteuer befreit. Da laut Baurechtsvertrag kein Aufgabenbereich ausgegliedert wird (im Gegenteil - laut Punkt 5.3 des Vertrages muss für alle Neu, Zu- und Umbauten die Zustimmung der STADT eingeholt werden) liegen die Voraussetzungen des Art 34 (die Verbindung der Aufgabenausgliederung mit der Baurechtseinräumung) nicht vor."

2.7. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ergänzend noch Folgendes aus:

"Die der Berufungsvorentscheidung zu entnehmende Begründung lässt eine eingehende Befassung mit den Ausführungen in der Rechtsmittelschrift vermissen. Insbesondere wird auf die darin gegebenen Hinweise auf das einschlägige Fachschrifttum, wonach dem im Gesetz nicht näher definierten Begriff der Ausgliederung auch in Teilschritten entsprochen werden kann, nicht näher eingegangen.

Insofern erweist sich die konkrete Begründung der Abweisung des Berufungsbegehrens nicht zwingend, wenn das Finanzamt feststellt, dass "laut Baurechtsvertrag kein Aufgabenbereich ausgegliedert wird", weil die Aufgabenausgliederung (Führung des Studentenheims) als erster Schritt bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt ist, während mit der Baurechtseinräumung als zweitem Schritt die Vermögensübertragung (Übereignung des Studentenheims) folgte.

Die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung des Weiteren zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung, wonach "die Voraussetzungen des Art. 34 (die Verbindung der Aufgabenausgliederung mit der Baurechtseinräumung) nicht vorliegen", entspricht daher nicht

der bestehenden Rechtslage, geschweige denn ließe sich von einer seitens des Gesetzgebers empfohlenen großzügigen Rechtsanwendung sprechen."

2.8. Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Berufungsenat

Mit Schreiben vom 1. Februar 2007 nahm die Bw. ihren Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Ermittlungen des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.***/2004, durch Abfrage im Firmenbuch zu FN***1, FN***2, FN***3 und FN***4 und im Grundbuch EZ***** sowie durch Recherchen im Internet (Bericht des ***** und APA-Meldung OTS****).

3.2. Mündliche Verhandlung

Zu Beginn der am 23. Februar 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung teilte die Referentin dem Vertreter der Bw. und dem Vertreter des Finanzamtes mit, wie sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt derzeit für sie darstellt. Der Vertreter der Berufungswerberin merkte zum vorgetragenen Sachverhalt an, dass es dazu keine Ergänzungen gibt.

Der Vertreter der Bw. überreichte ein Schreiben der STADT vom 4. Juni 2003 gerichtet an das **AG betreffend die Auflösung des Mietvertrages sowie ein Schreiben der **AG an die Berufungswerberin vom Juli 2001 betreffend Fusion der Y mit der *AG. Sowie eine Kopie des Untermietsvertrages der Y mit der Bw. vom 26. Februar 1997. Weiters erklärte der Vertreter der Bw., dass es über die Beendigung des Untermietsverhältnisses kein Schriftstück gebe.

Anschließend wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen.

Das Finanzamt betonte, dass bisher kein Beschluss der STADT vorgelegt worden sei.

Der Vertreter der Bw. erklärte dazu, dass der Beschluss des Gemeinderates vom 19. Dezember 2003 GZ**** jener Beschluss sei, mit dem die Aufgabe Betrieb des Studentenheimes und Errichtung der dritten Ausbaustufe auf die Bw. übertragen worden sei. Eine Kopie des Beschlusses werde sowohl dem UFS als auch dem Finanzamt bis 31. März 2010 übermittelt werden.

Daraufhin wurde die mündliche Verhandlung von der Referentin auf unbestimmte Zeit vertagt und dem Finanzamt der Bemessungsakt ErfNr.***/2004 sowie Kopien der vom steuerlichen Vertreter überreichten Unterlagen ausgehändigt.

3.3. Übermittlung des Gemeinderatsbeschlusses vom 19. Dezember 2003

Mit E-Mail vom 23. Februar 2003 übermittelte der Vertreter der Bw. den Gemeinderatsbeschluss der STADT vom 19. Dezember 2003 sowohl dem UFS als auch dem Finanzamt und wies darauf hin, dass der Sitzungsbericht zur gegenständlichen Frage auf Seite 15 Folgendes ausführe:

*"***** Der Abschluss eines Baurechtsvertrags mit der 'STUDENTENHEIM Betriebsgesellschaft mbH an der Liegenschaft xxxxxxx wird zu den im Bericht der vom 20. November 2003, Zl****, angeführten Bedingungen genehmigt."*

Das wörtliche Protokoll umfasse folgende Einträge:

Im Inhaltsverzeichnis:

"xxxxxxxxxxxxxx"

auf Seite 78:

"Die nächste Postnummer ist Und zwar ist das der Abschluss eines Baurechtsvertrags mit der 'STUDENTENHEIM Betriebsgesellschaft mbH' an einer Liegenschaft

Ich bitte jene Damen und Herren, die diesem Antrag zustimmen können, die Hand zu erheben. - Dies ist mehrheitlich, ohne xxxxxx, der Fall und daher mehrstimmig angenommen."

Der Gemeinderatsbeschluss sei online unter ***** verfügbar. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass der Abschluss des Baurechtsvertrags seitens der Gemeinde als ausgliedernder Körperschaft mit dem - ohnehin bereits im Baurechtsvertrag angeführten - Gemeinderatsbeschluss vom 19.12.2003,, förmlich beschlossen worden sei.

In Bezug auf die Frage der fehlenden Verfügbarkeit des Gemeinderatsbeschlusses werde nochmals klargestellt, dass sich die betreffende Aussage auf den Gemeinderatsbeschluss aus 1984 bezogen habe, der angesichts der Auslagerung in ein anderes Archiv tatsächlich nicht aufzutreiben gewesen sei. Sollte die Aussage zur fehlenden Verfügbarkeit seitens des Finanzamts auf den neuen Gemeinderatsbeschluss bezogen worden sein, werde um Verzeihung für das diesfalls verursachte Missverständnis gebeten.

4. weiteres Vorhalteverfahren durch das Finanzamt

Über entsprechenden Vorhalt übermittelte die Bw. dem Finanzamt den im Gemeinderatsbeschluss erwähnten Bericht der ** vom 20. November 2003 mit dem Bemerkern, dass sich daraus als Zweck der vollzogenen Aufgliederung "Revitalisierung des

bestehenden Studentenheimes, Errichtung einer dritten Ausbaustufe des Studentenheimes und Betrieb eines Studentenheimes" in ADRESSE ergebe.

3.4. Stellungnahme des Finanzamtes vom 28. Februar 2011

Mit Schreiben vom 28. November 2011 übermittelte das Finanzamt den Bemessungsakt ErfNr.***/2004 samt den von der Bw. nachgereichten Unterlagen sowie einen Baurechtseinschränkungsvertrag vom 10. Juni/1. Juli 2007 (inneliegend im Bemessungsakt ErfNr.***/2009) dem UFS und gab dazu folgende Stellungnahme ab:

*"Wie aus den von *** vorgelegten Unterlagen zu ersehen ist, ON 197, ist die 'STUDENTENHEIM' nun BW mit dem Ersuchen an die *Abteilung herangetreten, die STADT möge ihr die Liegenschaft ***** im Wege eines Baurechtes für den Betrieb eines Studentenheimes und zur Errichtung der Dritten Ausbaustufe des Studentenheimes zur Verfügung stellen.*

Das Studentenheim wurde vor Abschluss des Baurechtsvertrages auf der Basis eines Untermietvertrages geführt. Dieser wurde mit der Hauptmieterin Y GmbH auf unbestimmte Zeit abgeschlossen zum Zweck des Betriebes eines Studentenheimes, wobei Y aber keine Gewähr für die Brauchbarkeit zu diesem Mietzweck leistete. Der Vertrag konnte von jedem Vertragsteil zum Jahresende mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Mit Wirkung vom 31.12.2003 kündigte die STADT den Hauptmietvertrag auf, sodass auch der Unterbestandvertrag zu diesem Zeitpunkt endete. Neue Vereinbarungen mussten getroffen werden.

Um die Revitalisierungskosten auf eine dauerhafte Basis zu stellen, ist die Bw an die STADT mit dem Ersuchen auf Abschluss eines Baurechtsvertrages herangetreten und diesen zu den angeführten Bedingungen zu genehmigen. Laut den vorgelegten Unterlagen ist die Initiative also von der STUDENTENHEIM GmbH ausgegangen.

Nach Meinung des Finanzamtes war der Vertragswille nicht auf die Ausgliederung oder Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts gerichtet, sondern auf den Abschluss eines Baurechtsvertrages. Die Führung des Studentenheimes lag bereits seit langem bei der 'STUDENTENHEIM' GmbH nun BW. Die Errichtung und Revitalisierung der Gebäude wurde als Gegenleistung für die Einräumung des Baurechts und die unentgeltliche Übertragung der Gebäude vertraglich vereinbart. Mit Gemeinderatsbeschluss der STADT vom 19.12.2003 wurde der vorgelegte Baurechtsvertrag genehmigt.

Ein Beschluss über die Willensbildung - mit dem die Aufgabe der Errichtung und Betreibung eines Studentenheims von der Körperschaft öffentlichen Rechts an die juristische Person übergehen sollte oder ein willensbildender Beschluss über die Ausführung des Projektes konnte nicht vorgelegt werden.

Eine vertragliche Vereinbarung kann den willensbildenden Beschluss nicht ersetzen. Laut Punkt 2. des Baurechtsvertrages wurden die bestehenden Bauwerke unentgeltlich an die Bauberechtigte übertragen und ist diese berechtigt und verpflichtet das in der Beilage dargestellte Projekt zu verwirklichen.

Da ein willensbildender Beschluss über eine Aufgabenausgliederung, -übertragung oder Aufgabenerfüllung nicht gefasst wurde, ist davon auszugehen, dass die Projektgestaltung nach den Plänen der Baurechtsnehmerin erfolgte. Mit der Einräumung des Baurechts wurde eine Sache geschaffen für die sich die STADT zwar gewisse Rechte zurückbehält (Zustimmung zu Neu-, Zu und Umbauten, wobei eine Verweigerung nur aus triftigen Gründen erfolgen darf, sowie ein Veräußerungsverbot), deren Sinn und Zweck es aber auch ist, der Bauberechtigten mehr Rechte zu verschaffen als einer Bestandnehmerin und andererseits dem Baurechtsgeber seine Rechte als Eigentümer an dem Grundstück zu erhalten.

Der Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 enthält zwar keinen Nachversteuerungstatbestand.

*Dass keine Ausgliederung im Sinne des Art. 34 Budgetbegleitgesetz vorliegt, also keine Übertragung eines gewissen Aufgabenbereiches, spricht auch die Tatsache, dass der am 15./20. Jänner 2004 abgeschlossene Baurechtsvertrag über die GrdSt.**** der ***** mit dem Baurechtseinschränkungsvertrag v. 10.6./01.07.2009 auf das Grundstück Nr*** eingeschränkt wurde. Eine Aufgabenausgliederung sollte doch von gewisser Dauer sein und nicht einfach vertraglich abänderbar. Für diese Einschränkung wurde eine Entschädigung von EUR 1.073.462,00 geleistet gegen Vorlage von Rechnungen befugter Gewerbetreibender über die ordnungsgemäß durchgeführten Instandhaltungs-, Erhaltungs- und Sanierungsarbeiten an den Bauwerken. Laut tel. Rücksprache mit Herrn Stb von der *** befinden sich auf den Flächen, die von der Baurechtseinschränkung betroffen sind, 3 Gebäude, wovon eines ein Teil des alten Studentenheimes ist.*

*Dieser Vorgang, mit dem die STADT wieder das Vollrecht an den o.a. Liegenschaften mit den ganz oder teilsanierten Gebäuden zurückhielt, wurde unter der ErfNr.***/2009 der Grunderwerbstuer unterzogen (siehe beiliegender Bemessungsakt ErfNr.***/2009).*

Es handelt sich also jeweils um vertragliche Vereinbarungen und nicht um eine von einer Körperschaft öffentlichen Rechts ausgehende Willensbildung.

Laut Stb wurde im Herbst 2010 die dritte Ausbaustufe abgeschlossen und seit 1.1.2010 wird der erhöhte Bauzins bezahlt."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die "STUDENTENHEIM" Betriebsgesellschaft m.b.H. (deren Firmenwortlaut mittlerweile auf BW geändert wurde) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1984 gegründet. Ihre Alleingeschafterin ist seither unverändert die HOLDING-GMBH. Die Gesellschaftsanteile an der HOLDING-GMBH werden seit Ende 2001 zu 99,9944% unmittelbar von der der STADT und zu 0,0066% von der S. treuhändig für die STADT gehalten.

Gesellschaftszweck der Bw. ist seit der Gründung der Betrieb von Studentenheimen und insbesondere des "STUDENTENHEIMES".

Eigentümerin der Liegenschaft EZ***, auf dem sich das "STUDENTENHEIM" befindet, ist die STADT.

Die auf der genannten Liegenschaft befindlichen Gebäude - "STUDENTENHEIM" - wurden von der STADT mit Mietverträgen vom 22./27. Dezember 1978 - abgeändert am 23. Dezember 1982 - und vom 21. Dezember 1984 an die Y Gaststättenbetriebsgesellschaft mbH (kurz Y) vermietet.

Der Mietvertrag vom 21. Dezember 1984 bestimmte ua. Folgendes:

"II.

.....Die Vermietung erfolgt zum Zweck des Betriebes eines Studentenheimes, wobei in der Ferialzeit eine Fremdenbeherbergung insbesondere auch im Dienste des Jugendtourismus gestattet ist. Die Nutzung bzw. Betriebsführung darf vorn Mieter ohne gesonderte Zustimmung des Vermieters zur Gänze oder teilweise einem anderen im Einflußbereich der Holding-GmbH stehenden Unternehmen übertragen oder überlassen werden.

III.

Dieser Mietvertrag tritt ab 1. Jänner 1985 in Kraft und gilt als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von jedem Vertragsteil jeweils zum Jahresende mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden, ohne daß es der Angabe von Kündigungsgründen bedarf.

.....

V.

(1) Der Mieter übernimmt grundsätzlich die Verpflichtung, den ihm übergebenen Mietgegenstand samt Zubehör inklusive Inventar auf eigene Kosten laufend in gutem und betriebsfähigem Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Vertrages geräumt von eigenen Fahrnissen, jedoch mit dem übernommenen Inventar zurückzustellen.

(2) Die außen an den Häusern anfallenden Instandsetzungsarbeiten, wie Fassaden- oder Dachreparaturen, Instandhaltungsarbeiten an den Abfriedungen und die allfällige Behebung von Mängeln, die durch eine Bauführung des Vermieters im Inneren der Objekte auftreten, obliegen dem Vermieter. Kleinere solche Instandhaltungen werden bis zu einem Betrag von jährlich S 50.000,00 vom Mieter durchgeführt und übernommen. ...

...

VII.

Eine Unter Vermietung oder eine andere Verwertung als zu den im Punkt II. genannten Zwecken ist an die ausdrückliche vorherige Zustimmung des Vermieters gebunden.

Die Errichtung neuer oder die Abänderung bestehender Baulichkeiten, Anlagen und Einrichtungen, bedarf in jedem Falle der vorherigen Zustimmung des Vermieters."

Am 13. August 1985 schlossen die Y und die Bw. einen Untermietvertrag über die Gebäude "STUDENTENHEIM " ab. Dieser Untermietvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"II.

Die Unter Vermietung erfolgt zum Zweck des Betriebes eines Studentenheimes, wobei in der Ferialzeit eine Fremdenbeherbergung insbesondere auch im Dienste des Jugendtourismus gestattet ist. Die Nutzung bzw. Betriebsführung darf ohne schriftliche Zustimmung des Mieters keinem Dritten übertragen werden.

III.

Dieser Untermietvertrag tritt ab 1. Jänner 1985 in Kraft und gilt als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von jedem Vertragsteil jeweils zum Jahresende mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden, ohne daß es der Angabe von Kündigungsgründen bedarf.

Der Untermietvertrag endet jedenfalls zu dem Termin, zu dem der dieses Objekt betreffende Mietvertrag zwischen Stadt und Y endet.

...

V.

(1) Der Untermieter übernimmt grundsätzlich die Verpflichtung, den ihm übergebenen Mietgegenstand samt Zubehör inklusive Inventar auf eigene Kosten laufend in gutem und betriebsfähigem Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Vertrages geräumt von eigenen Fahrnissen, jedoch mit dem übernommenen Inventar zurückzustellen.

(2) Die außen an den Häusern anfallenden Instandsetzungsarbeiten, wie Fassaden- oder Dachreparaturen, Instandhaltungsarbeiten an den Abfriedungen und die allfällige Behebung von Mängeln, die durch eine Bauführung des Vermieters (Stadt) im Inneren der Objekte auftreten, obliegen dem Mieter. Kleinere solche Instandhaltungen werden bis zu einem Betrag von jährlich S 50.000,00 vom Untermieter durchgeführt und übernommen. "

Mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 10. Juli 2001 wurde die Y mit der **AG verschmolzen. Mit der am 11. August 2001 erfolgten Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch ging das Bestandverhältnis am "STUDENTENHEIM" von der Y auf die **AG über. Mit Wirkung zum 31. Dezember 2003 kündigte die STADT den Bestandvertrag auf und endete damit auch der Untermietvertrag der Bw. am "STUDENTENHEIM".

Mit Abschluss des Baurechtsvertrages übertrug die STADT der Bw. zusätzlich zum Betrieb des "STUDENTENHEIM" auch die Aufgabe der Erhaltung ("Revitalisierung") des bestehenden Studentenheimes sowie die Errichtung eines Zubaus ("dritte Ausbaustufe").

Die Initiative zum Abschluss dieses Baurechtsvertrages ging von der Bw. aus. Mit Gemeinderatsbeschluss der STADT vom 19. Dezember 2003 wurde der Abschluss des Baurechtsvertrags mit der Bw. "zu den im Bericht der vom 20. November 2003, Zl****, angeführten Bedingungen genehmigt.

Der im Gemeinderatsbeschluss erwähnten Bericht vom 20. November 2003 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Abschluss eines Baurechtsvertrages mit der 'Bw-GmbH an der Liegenschaft

Ausmaß: 17.147 m²

Bauzins: EUR 67.790,--/Jahr wertgesichert; ab dem Jahr der Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des STUDENTENHEIMES EUR 73.400,--,--/Jahr wertgesichert.

Zweck: "Revitalisierung des bestehenden Studentenheimes, Errichtung einer dritten Ausbaustufe des Studentenheimes und Betrieb eines Studentenheimes"

Lage: Adr..

An den

Die 'STUDENTENHEIM' Betriebsgesellschaft m.b.H., ..., ist an die ABTEILUNG mit dem Ersuchen herangetreten, die STADT möge ihr die Liegenschaft, im Ausmaß von

17.147 m², im Baurecht auf die Dauer von 100 Jahren zum Betrieb eines Studentenheimes und zur Errichtung einer dritten Ausbaustufe des Studentenheimes zur Verfügung stellen.

De gegenständliche Liegenschaft ist als Wohngebiet, Bauklasse I bis V g gewidmet.

Die auf den vertragsgegnständlichen Grundflächen befindlichen Bauwerke werden der STUDENTENHEIM " Betriebsgesellschaft m.b.H. unentgeltlich überlassen, wogegen diese sich verpflichtet, die Gebäude zu revitalisieren sowie eine dritte Ausbaustufe gemäß dem Projekt des Herrn ARCHITEKT vom Juni 2003 vorzunehmen und ein Studentenheim zu betreiben.

Im Hinblick darauf, dass sich die 'STUDENTENHEIM " Betriebsgesellschaft m.b.H. verpflichtet, die sich auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude zu revitalisieren, weiters eine dritte Ausbaustufe vorzunehmen und ein Studentenheim zu betreiben, wurde ein Baurechtszins in der Höhe von EUR 67.790,00/Jahr ausgehandelt. Ab dem Jahr der Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des STUDENTENHEIMES erhöht sich der Baurechtszins auf EUR 73.400,00/Jahr bis zum Ende der Laufzeit. Da mit dem Abschluss des Baurechtsvertrages sowohl die Revitalisierungspflicht als auch die Rückzahlungsrate in der Höhe von EUR 67.788,00/Jahr aus einem aushaltenden Pfandrecht auf die Dauer von 34 Jahren für die STADT entfallen, erscheint die Vergabe eines Baurechtes für die STADT als günstig.

Der Baurechtsvertrag könnte daher zu den aus der Beilage ersichtlichen Bedingungen abgeschlossen werden."

Die Fertigstellung der "dritten Ausbaustufe" erfolgte im Herbst 2010. Seit 1. Jänner 2010 wird der erhöhte Bausatz bezahlt.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Zum Wegfall der Ungewissheit

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 200 Abs. 4 BAO gelten die Abs. 1 und 2 sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, dass eine Abgabe nicht festgesetzt wird.

Die Rechtskraft eines gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Abgabenbescheides steht der Endgültigerklärung des Bescheides insofern nicht entgegen, als, wenn keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 und 2 BAO mehr besteht, jedenfalls ein endgültiger Bescheid erlassen werden darf. Selbst wenn bei Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides - objektiv gesehen - keine Ungewissheit bestanden haben sollte, darf auf die vorläufige Abgabenfestsetzung eine endgültige Abgabenfestsetzung folgen (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075).

Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0203 unter Hinweis auf Ritz, BAO3, § 200 Tz 13).

Durch die in § 200 Abs 4 BAO vorgesehene Erweiterung des Anwendungsbereiches der §§ 200 Abs 1 und 2 auf sog. "Nichtveranlagungsbescheide" und "Nichtfestsetzungsbescheide" kann etwa bei teilweisem Wegfall einer Ungewissheit ein vorläufiger Bescheid durch einen vorläufigen Bescheid anderer Art unter gleichzeitiger - auf § 200 gestützter - Aufhebung des Ersteren ergehen. Somit könnte zB ein vorläufiger "Nichtveranlagungsbescheid" nach seiner Aufhebung durch einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid ersetzt werden (vgl. Ritz, BAO3, § 200 Tz 20 unter Hinweis auf 715 BlgNR 16. GP, 36; sowie Ellinger ua, BAO3, § 200 Anm 24).

Ein Antrag auf Endgültigerklärung bzw. auf endgültige Festsetzung unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. Ritz, BAO3, § 200 Tz 11, mwN).

Bei Wegfall einer in einem vorläufigen Bescheid anzugebenden Ungewissheit kann, abgesehen von der sich dadurch gemäß § 120 Abs. 3 BAO ergebenden Anzeigepflicht, eine endgültige Bescheiderlassung durch Abgabepflichtige auch beantragt werden (vgl. UFS 5.11.2007, RV/0809-G/07).

Das Finanzamt nannte im Bescheid vom 31. Jänner 2005 als Grund für die Vorläufigkeit das Feststehen der tatsächlichen Höhe der Gegenleistung bzw. die Fertigstellung der dritten Ausbaustufe des Studentenheimes X. Nach den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2011 ist die Fertigstellung der "dritten Ausbaustufe" im Herbst 2010 erfolgt und wird der erhöhte Bauzins seit 1. Jänner 2010 bezahlt.

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO3, § 289 Tz 59 mwN).

Es sind somit mittlerweile selbst die vom Finanzamt als Grund für die Vorläufigkeit genannten Ereignisse eingetreten und ist die Ungewissheit jedenfalls weggefallen, sodass - selbst bei

Verneinung der Steuerfreiheit - eine endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer vorzunehmen ist.

3.2 Sache des Berufungsverfahrens/Abänderungsbefugnis

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Berufungsbehörde grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde ist durch die "Sache" beschränkt. "Sache" des Berufungsverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Bei der Bestimmung, was Sache des Berufungsverfahrens ist, muss im Falle von Unklarheiten des Spruches auf die Begründung zurückgegriffen werden, um den Gegenstand der Entscheidungsbefugnis der Berufungsbehörde abzugrenzen. Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Behörde über einen Antrag abgesprochen hat, hat aufgrund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen, wobei davon auszugehen ist, dass der Bescheidwille nicht allein aus dem Spruch oder einem "Vorspruch" zum Bescheidspruch abzuleiten ist, sondern sich aus dem Gesamtzusammenhang ergeben kann (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/05/0114; VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Die Berufungsbehörde hat im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (§ 279 BAO). Demnach verlagert sich auch die Zuständigkeit zur - wie der Abgabenbehörde erster Instanz zustehenden - Sachentscheidung auf die Berufungsbehörde (§ 289 BAO). Die Befugnis, "in der Sache selbst zu entscheiden", und "den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen" bedeutet, dass die Berufungsbehörde so zu entscheiden hat, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (vgl. Stoll, BAO, 2793). Das Gebot, "in der Sache selbst zu entscheiden"

setzt voraus, dass die Sache, also die, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289, Tz 38), mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Berufungsbehörde einbezogen wird (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081).

"Sache" im Sinne der zitierten Gesetzesstelle ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Sache ist die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses mit seinen wesentlichen Sachverhaltselementen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es beispielsweise auch verwehrt, in Abänderung des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides erstmals ein anderes individuelles Verhalten des Abgabepflichtigen anzunehmen und es einem anderen Tatbestand zu unterstellen (vgl. zB VwGH 14.6.1991, 88/17/0016; VwGH 24.9.2002, 2000/16/0114). Mit einer Berufungserledigung kann nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits mit dem angefochtenen Bescheid erfasst und behandelt worden war (Stoll, BAO-Kommentar, 2712).

Der Antrag der Bw. war auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Null gerichtet. Aus der Begründung des Abweisungsbescheides ergibt sich, dass das Finanzamt nicht bloß darüber abgesprochen hat, ob die Ungewissheit beseitigt wurde, sondern auch darüber, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind. Das Finanzamt hat damit im Ergebnis die Erlassung eines endgültigen "Nichtfestsetzungsbescheides" iSd § 200 Abs 2 BAO iVm § 200 Abs 4 BAO verneint.

Es ist im Rahmen des gegenständlichen zweitinstanzlichen Verfahrens nicht bloß zu überprüfen, ob die Ungewissheit weggefallen ist, sondern auch, ob die Voraussetzungen für einen endgültigen "Nichtfestsetzungsbescheid" vorliegen.

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

3.2.1 Gesetzeslage

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

"§ 1. (1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer

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

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

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

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 das Abgabenänderungsgesetz 2001 (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.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I Nr. 84/2002 sollte durch diese Änderungen die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften auch auf Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, ausgedehnt werden. Die Novellierung des Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 durch BGBl. I Nr. 84/2002 ist am 25. Mai 2002 in Kraft getretenen.

3.2.2. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes:

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 "öffentlichtrechtliche 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).

3.2.3 Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates:

Die objektiven Tatbestandsmerkmale "Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben" sind aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates 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.

Die von der Finanzbehörde erster Instanz vertretene Auffassung, die Befreiung setze voraus, dass der gesamte Aufgabenbereich der Erhaltung, Errichtung und Verwaltung aller Feuerwachen in der Stadt und nicht nur ein einzelnes Projekt ausgegliedert werde, findet in der Literatur keine Deckung.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Ansicht, dass das Tatbestandsmerkmal der "Übertragung von Aufgaben" iSv Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 weit auszulegen ist. Es sind daher auch jene Fälle erfasst, in denen nicht eine Aufgabe in ihrer Gesamtheit sondern nur teilweise übertragen wird (UFSS 21.6.2006, 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).

In der Entscheidung RV/0232-K/08 vom 04.06.2008 hat der Unabhängige Finanzsenat zum Begriff "unmittelbar veranlasst" Folgendes ausgeführt:

"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, EEInvG, 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 Verkehrsteuern, 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 Verkehrsteuerbarkeit 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 verkehrsteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt.

....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 ausgegliedert bzw. übertragen wird, stattfinden.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) ... 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 verkehrsteuerbarer 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.

....

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."

3.2.4 Literatur

Tina Ehrke/Peter Pilz vertreten in dem im RFG 2003/17 veröffentlichten Artikel

"Steuerbefreiungen bei Ausgliederungen, steuerliche Begünstigungen durch Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001" ua folgende Rechtsauffassung:

"Die objektiven Tatbestandsmerkmale

a) Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben

Die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung setzt die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben voraus. Was ist darunter zu verstehen?

Ausgliederungen sind von Privatisierungen zu unterscheiden. Unter einer Ausgliederung ist ein Vorgang zu verstehen, bei dem eine Aufgabe einer Körperschaft öffentlichen Rechts auf einen von dieser verschiedenen Rechtsträger übertragen wird und ab diesem Zeitpunkt von dessen Organen wahrgenommen wird, wobei dieser Rechtsträger - sei es auf Grund entsprechender staatlicher Beteiligung oder Beherrschung, sei es auf Grund der gewählten öffentlich-rechtlichen Organisationsform - in der Nähe der öffentlichen Hand steht. Funk bezeichnet dies als Organisations- oder formelle Privatisierungen. Eine echte Privatisierung liegt hingegen dann vor, wenn Aufgaben von Privaten wahrgenommen werden, die davor der Staat selbst oder der Staat über einen ausgegliederten Rechtsträger besorgt hat.

Art 34 § 1 Abs 1 verlangt die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben an einen Rechtsträger, der unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts steht. Das bedeutet, dass vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung nur Organisations- oder formelle Privatisierungen erfasst sind. Die Ausgliederung setzt daher die Übertragung von Aufgaben voraus. Daher liegt eine Ausgliederung nicht vor, wenn bloß Vermögen einer Körperschaft öffentlichen Rechts oder die Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe auf Private übertragen wird. Da die Ausgliederung immer die Übertragung von Aufgaben voraussetzt, ist das Begriffspaar "Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben" ein Pleonasmus. Es kann uE die Auffassung vertreten werden, dass der Gesetzgeber dieses "und" nicht kumulativ, sondern alternativ verstehen wollte. Das heißt: Art 34 soll immer dann zur Anwendung kommen, wenn entweder eine Ausgliederung (die die Übertragung von Aufgaben impliziert) vorliegt oder wenn Aufgaben, ohne im Zusammenhang mit einer Ausgliederung zu stehen, übertragen werden.

Was die übertragenen Aufgaben anbelangt, so sind uE hoheitliche und nichthoheitliche Aufgaben gleichermaßen erfasst. Das ergibt sich zum einen aus dem Begriff der Ausgliederung, der nicht zwischen diesen beiden Kategorien von Aufgaben differenziert, und zum anderen aus dem systematischen Zusammenhang des Gesetzes. Nach Satz 2 des Art 34 § 1 Abs 1 gelten die (den Verkehrsteuern unterliegenden) Vorgänge als nicht umsatzsteuerbare Vorgänge. Da nur jene Tätigkeiten umsatzsteuerbar sein können, bei denen die KöR als Unternehmer auftritt, wäre diese Anordnung überflüssig, wenn nur hoheitliche Aufgaben erfasst wären. Von den Verkehrsteuern befreit ist daher auch die Übertragung von nichthoheitlichen Aufgaben. Ohne Bedeutung ist schließlich, ob eine Aufgabe insgesamt oder nur Teile davon übertragen werden.

Art 34 greift uE auch bei erstmaliger Aufnahme einer Aufgabe einer Körperschaft öffentlichen Rechts direkt durch einen ausgegliederten Rechtsträger; es darf nämlich keinen Unterschied machen, ob eine Körperschaft öffentlichen Rechts eine neue Aktivität zunächst selbst wahrnimmt und anschließend an eine GmbH überträgt, oder ob diese GmbH unmittelbar die neue Tätigkeit aufnimmt.

.....

c) Durch die Ausgliederung unmittelbar veranlasste Vorgänge

Von der Befreiung erfasst sind außerdem nur verkehrsteuerbare Vorgänge, die durch die Ausgliederung unmittelbar veranlasst worden sind. Dieses Erfordernis wurde durch das AbgÄG 2001 (FN 16) eingefügt. Die unmittelbare Veranlassung soll nach Arnold nur dann erfüllt sein, "wenn die Handlung, für die das Gesetz (hier die Ausgliederung) das letzte den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der abgelaufenen Kausalkette bildet, nicht auch dann, wenn das Gesetz nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet". Der VwGH zitiert in seinem Erkenntnis die Definition des Begriffes "unmittelbar" im Wörterbuch der hochdeutschen Mundart. Dort heißt es: "Ohne gebrauchte Mittel oder andere wirkende Ursachen als sich selbst, ingleichen ohne Dazwischenkunft eines dritten Dinges". Zwischen dem die Verkehrsteuerbarkeit auslösenden Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben muss daher ein direkter Zusammenhang bestehen. Das "unmittelbar veranlasst" ist uE in dem Sinn zu verstehen, 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 verkehrsteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt. Huemer/Moser ist daher zuzustimmen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang immer dann noch gegeben sein muss, wenn die verkehrsteuerbaren Vorgänge gemeinsam mit der Entscheidung über die Ausgliederung in einem einheitlichen Willensakt festgelegt worden sind. Ob die Umsetzung dieses Beschlusses schließlich zeitlich in einem einheitlichen Akt oder in mehreren, über einen längeren Zeitraum erstreckten Teilakten erfolgt, muss für die Anwendung des Art 34 § 1 Abs 1 erster Satz BudgetbegleitG 2001 unbeachtlich sein.

Beispiele:

- Eine Gemeinde überlässt ein Gebäude im Wege eines Bestandvertrages an die neu gegründete Kommunal-GmbH, die darin die ausgegliederten Aufgaben wahrnimmt (zB Betrieb eines Kulturzentrums, wobei das Gebäude im Eigentum der Gemeinde verbleibt und an die GmbH vermietet wird).
- UE handelt es sich um einen Rechtsvorgang (Abschluss des Bestandvertrages), der unmittelbar durch die Ausgliederung veranlasst ist. Die Befreiung von den Stempel- und Rechtsgebühren gem Art 34 § 1 Abs 1 Satz 1 greift daher.
- Gleches muss für die Befreiung von der GrEST bei Einräumung eines Baurechts an einen ausgegliederten Rechtsträger gelten. Voraussetzung ist freilich, dass die Einräumung des Baurechts unmittelbar (kausal) mit der Aufgabenübertragung zusammenhängt.
- Eine Gemeinde überlässt Baulichkeiten oder Kapital zu nicht fremdüblichen Konditionen. Dieser Vorgang ist grundsätzlich gesellschaftsteuerpflichtig (§ 2 Z 4 lit c KVG). Erfolgt dieser Vorgang in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausgliederung, so kommt Art 34 § 1 Abs 1 Satz 1 zum Tragen: Der Vorgang ist von der GesSt befreit."

3.2.5 Subsumption:

Die subjektive Tatbestandsseite wird beim gegenständlichen Zuschuss zweifelsfrei erfüllt, da es sich bei der STADT um eine Körperschaft öffentlichen Rechts und bei der Bw. um eine juristische Person des privaten Rechtes handelt, die auf Grund der Beteiligungsverhältnisse unter beherrschendem Einfluss der STADT steht.

Von den objektiven Tatbestandsmerkmalen ist die grundsätzliche Voraussetzung einer erfolgten Aufgabenübertragung gegeben. Sowohl nach der bisherigen Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates als auch nach der Literatur genügt die Übertragung einzelner Aufgaben. Die Übertragung von (Teilen oder sämtlichen) Aufgaben von der STADT an neue Tochter/Enkelgesellschaften als auch die Betrauung von bestehenden Tochter/Enkelgesellschaften mit neuen Aufgaben ist daher grundsätzlich begünstigt. Sowohl der Betrieb eines Studentenheimes als auch die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gehört zu den Aufgaben der STADT.

Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer setzt voraus, dass ein Rechtsvorgang unmittelbar durch die Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde. Aus der oben angeführten Judikatur und Literatur ergibt sich, dass ein grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang nur dann befreit ist, wenn ein direkter Zusammenhang mit der Aufgabenübertragung besteht. Die Aufgabenübertragung müsste in der ablaufenden Kausalkette das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied bilden. Die Aufgabenübertragung darf nicht nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache für den Rechtsvorgang bilden, sondern müsste zwischen dem grunderwerbsteuerbaren Vorgang (hier Baurechtsvertrag) und der Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form bestehen, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrsteuerbaren Vorganges darstellt. Dies ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur dann der Fall, wenn die Entscheidung über die Verwirklichung eines verkehrsteuerbaren Vorganges gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe in einem einheitlichen Willensakt festgelegt wird.

Zur Argumentation der Bw. im Schriftsatz vom 22. August 2006, wonach die Ausgliederung und Übertragung der Aufgaben in mehreren Schritten (nämlich Schritt 1: Übertragung bloß zur Nutzung und Schritt 2. Übertragung von Vermögenswerten ins Eigentum) erfolgt sei, ist zu bemerken, dass die mit der Eigentumsübertragung verbundenen verkehrsteuerbaren Vorgänge steuerlich nur dann begünstigt sind, wenn diese Vorgänge unmittelbar durch die Aufgabenübertragung veranlasst sind. 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. Es ist den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung daher insofern zuzustimmen, als bei tatsächlicher Übertragung der Aufgabe zur Einrichtung und Führung eines Studentenheimes bereits zu einem früheren Zeitpunkt die bloß "nachträgliche" Einräumung eines Baurechtes nicht begünstigt wäre.

Im gegenständlichen Fall ist aber erwiesen, dass die Bw. auf Grund der Beendigung des Bestandverhältnisses zum 31. Dezember 2003 nicht weiter verpflichtet gewesen wäre (und auch nicht dazu in der Lage gewesen wäre) das Studentenheim zu betreiben. Durch die Vertragsauflösung ist die Aufgabe "Betrieb eines Studentenheimes" wieder an die STADT zurückgefallen und konnte diese Aufgabe daher von ihr "nochmals" übertragen werden (sie hätte diese Aufgabe auch selber erfüllen können oder hätte die Aufgabe einem anderen Rechtsträger übertragen können). Die Befreiungsbestimmung setzt nicht voraus, dass eine Aufgabe erstmals übertragen wird. Außerdem hat die STADT der Bw. mit Abschluss des Baurechtsvertrages zusätzlich zum Betrieb des "STUDENTENHEIM" auch die Aufgabe der Erhaltung ("Revitalisierung") des bestehenden Studentenheimes sowie die Errichtung eines Zubaus ("dritte Ausbaustufe") übertragen. Nach dem Inhalt der Bestandverträge war die Bw. nur zur Tragung kleiner Instandhaltungen bis zu einem Betrag von jährlich S 50.000,00 verpflichtet und waren darüber hinausgehende Instandhaltungen und Instandsetzungen von der STADT zu tragen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es nicht befreiungsschädlich, dass die Initiative zum Abschluss des Baurechtsvertrages von der Bw. ausgegangen ist. Das Gesetz stellt nur darauf ab, dass eine Aufgabenübertragung von einer Körperschaft öffentlichen Rechts vorgenommen wird und befreit die dadurch "unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte" ua. von der Grundwerbsteuer. Die unmittelbare Verknüpfung zwischen Einräumung des Baurechtes und der Aufgabenübertragung ist nicht nur aus dem Baurechtsvertrag ersichtlich (die Verbücherung des Baurechtes wurde davon abhängig gemacht, dass gleichzeitig die Revitalisierungs- und Betriebspflicht der Bw. als Reallast verbüchert wird), sondern auch aus dem Gemeinderatsbeschluss vom 19. Dezember 2003. Im Beschlussbogen sowie im Bericht des AUSSCHUSSES**** (auf den im Beschluss des Gemeinderates ausdrücklich Bezug genommen wird) wird als Zweck des Baurechtsvertrages angeführt: "Revitalisierung des bestehenden Studentenheimes, Errichtung einer dritten Ausbaustufe des Studentenheimes und Betrieb eines Studentenheimes". Daraus ist deutlich ersichtlich, dass für den Abschluss des Baurechtsvertrages seitens der STADT die gleichzeitige Übertragung der Aufgaben "Revitalisierung des bestehenden Studentenheimes, Errichtung einer dritten Ausbaustufe des Studentenheimes und Betrieb eines Studentenheimes" im Vordergrund stand. Von wem die

Details des Projektes ausgearbeitet wurden, ist nicht entscheidend. Im Gemeinderatsbeschluss, dem ein Entwurf des Baurechtsvertrages angeschlossen war, manifestiert sich der Wille der STADT die Aufgabe "Revitalisierung und Errichtung einer dritten Ausbaustufe sowie Betrieb des Studentenheimes" Zug um Zug gegen die Einräumung des Baurechtes auf die Bw. zu übertragen. Zur Ausführung des Finanzamtes, dass eine vertragliche Vereinbarung den willensbildenden Beschluss nicht ersetzen könne, ist anzumerken, dass es ohne entsprechenden Willenentschluss der Körperschaft zu keiner vertraglichen Regelung über die Aufgabenübertragung gekommen wäre. Dass kein willensbildender Beschluss über die Aufgabenübertragung gefasst wurde, entspricht daher nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf.

Es liegen somit daher die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vor.

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. Vom Finanzamt wurde in seiner Stellungnahme selbst festgehalten, dass der Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 keinen Nachversteuerungstatbestand enthält, weshalb der Abschluss des Baurechtseinschränkungsvertrages keinen Einfluss auf die Beurteilung der Steuerpflicht des Baurechtseinräumungsvertrages hat. Das Gesetz verlangt nicht, dass eine Aufgabenausgliederung "doch von gewisser Dauer sein sollte", wie es das Finanzamt in seiner Stellungnahme fordert. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wäre es auch nicht steuerschädlich, wenn sich die Körperschaft öffentlichen Rechtes von vornehmerein 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. Im Übrigen erklärte die Stadt Wien im Baurechtseinschränkungsvertrag, nicht nur die Verpflichtung zur Zahlung des laufenden Bauzinses, sondern auch die Reallast der Revitalisierungs- und Betriebspflicht nur im Ausmaß und Umfang der Baurechtseinschränkung geltend zu machen und zeigt sich selbst daran, die unmittelbare kausale Verknüpfung zwischen Baurechtseinräumung und den Aufgaben "Revitalisierung, Errichtung einer dritten Ausbaustufe und Betrieb eines Studentenheimes".

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Wien, am 14. März 2011