



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADRESSE, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. April 2008 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.*****, StNr*** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € 25.500.000,00, somit in Höhe von € 892.500,00 festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang – Kaufvertrag zwischen der STADT und der BW vom 27. November 2007

Am 27. November 2007 wurde zwischen der STADT als Verkäuferin und der BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) ein Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ**** Grundbuch*** abgeschlossen.

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

Punkt 3.4. des Kaufvertrages hat folgenden Inhalt:

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

Punkt 12.1. des Kaufvertrages enthält folgende Erklärung:

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

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wurde am 29. November 2007 von der öffentlichen Notare ***** Partnerschaft mittels FinanzOnline zu ErfNr.***** mit € Null selbstberechnet. Der selbstberechnete Betrag wurde dem Finanzamt am 14. Jänner 2008 bekanntgegeben.

2.2. Ermittlungen des Finanzamtes

2.2.1 Firmenbuchabfragen vom 9.4.2008

Am 9. April 2008 tätigte das Finanzamt eine Firmenbuchabfrage bezüglich der Bw. aus der sich ergibt, dass seit 5. Jänner 2008 auf Grund eines Antrages auf Änderung vom 20. Dezember 2007 folgende Personen mit den nachführen angeführten Stammeinlagen als Gesellschafter der Bw. im Firmenbuch eingetragen sind:

X-GmbH	7.000,00
A	9.400,00
B	9.300,00
C	9.300,00

2.2.2. Vorhalteverfahren

Über entsprechenden Vorhalt teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 30. April 2008 mit, dass es zu einer Nachbesserung des Kaufpreises gem. Punkt 3.4. des Kaufvertrages in Höhe von xx.xxx.xxx,xx (Transaktionswert **.**.**.**,**) gekommen sei.

2.2.3. Außenprüfung bei der öffentliche Notare *** Partnerschaft** Bei einer Überprüfung der im Zeitraum 2004-2007 vorgenommenen Selbstbemessungen an (ua) Grunderwerbsteuer durch die öffentliche Notare ***** Partnerschaft zur Auftragsbuch Nr. **/**/08 wurde ua. der zwischen der STADT und der Bw. abgeschlossene Kaufvertrag vom 27. November 2007 überprüft und dazu in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. September 2008 unter Tz. 4.1.7 vom Finanzamt Folgendes festgehalten:

Voraussetzung für die Befreiung ist die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechtes sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen.

Der gegenständliche Erwerbsvorgang stellt sich aber nicht als Ausgliederung dar, sondern als Privatisierung. Für Privatisierungen ist aber Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 200, BGBl. I 2000/142 nicht anwendbar."

2.2.4 Weitere Unterlagen

Weiters befindet sich im Bemessungsakt des Finanzamtes Kopien des Sitzungsberichtes des Gemeinderates vom 25. Mai 2007, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

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

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

sowie eine Kopie des Berichtes der ***** vom 2. Mai 2007, Zl****, auf den im Gemeinderatsbeschluss Bezug genommen wird. Dieser Bericht hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Auf der städtischen Liegenschaft EZ****, KG****, die in der Planbeilage grün umrandet dargestellt ist, befindet sich derzeit ein Amtshaus der STADT. Nach Übersiedlung des unter anderem in diesem Amtshaus untergebrachten Dienststellen in neue Büroräumlichkeiten beabsichtigt die STADT die bestmögliche Verwertung der Liegenschaft.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Eine Verwertung der Liegenschaft unter dem Kaufpreis laut dem vorliegenden Gutachten der Sachverständigen SACHVERSTÄNDIGE darf nicht erfolgen."

2.3. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 18. September 2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer für den unter Punkt 1. angeführten Rechtsvorgang in Höhe von x.xxx.xxx.xx (3,5 % der Gegenleistung von **.**.**,***) fest. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Die Vorschreibung ergeht aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, ist die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechtes sowie an Personenvereinigungen, die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen. Der gegenständliche Fall stellt sich aber nicht als Ausgliederung dar, sondern als Privatisierung. Für Privatisierungen ist Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 nicht anwendbar. Transaktionswert laut Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2008 des steuerlichen Vertreters **.**.**,**."*

2.4. Berufung

In der dagegen eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass die Ausgliederung im Sinne des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 durch die STADT erfolgt sei, diese sei als Gebietskörperschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Ausgegliedert sei die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses ****Haus**** worden. Entsprechend den Bedingungen der vom Gemeinrat mit Beschluss vom 25.5.2007, GZ**** unter Punkt 1.) genehmigten Option zum Erwerb der Liegenschaft „überträgt (die STADT) die Aufgaben im Zusammenhang mit der Entwicklung und Verwertung der oben genannten Liegenschaft der X-GmbH. Entsprechend den Bedingungen dieser Vereinbarung ist die Übertragung der Liegenschaft an die X-GmbH oder eine von dieser ausschließlich für die Entwicklung und Verwertung der oben genannten Liegenschaft gegründeten Gesellschaft beabsichtigt“ (§ 1 Präambel der Optionsvereinbarung).

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

Die Ausgliederung sei mehrphasig erfolgt: in der Phase 1 sei die BW als Enkelgesellschaft der STADT gegründet worden. Die STADT habe zur Gründung ihre 100%ige Tochtergesellschaft X-GmbH herangezogen. Der „beherrschende Einfluss“ müsse nicht unmittelbar gegeben sei. Mangels expliziter Normierung eines derartigen Unmittelbarkeitserfordernisses reiche auch eine mittelbare Beherrschung der Körperschaft z.B. über eine Tochtergesellschaft aus (vgl. dazu Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen

privatwirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 407); in der Phase 2 sei in Ausführung des Gemeinderatsbeschlusses die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses ****Haus**** auf die BW erfolgt.

Nach der Bestimmung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 sei Grunderwerbsteuerfreiheit gegeben, wenn die im Gesetz normierten Voraussetzungen im Zeitpunkt des Ausgliederungsvorganges vorliegen. Die Regelung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 lasse die transaktionsbezogenen Begünstigung auch für den Fall eines dem Ausgliederungsvorgang zeitlich nachgelagerten Verlustes des beherrschenden Einflusses (etwa durch Abtretung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger) unangetastet (vgl. dazu Huemer/Moser in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl, Ausgliederungen privatwirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2004, 409).

Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde stelle der gründungsbedingte Anteilserwerb daher eine steuerbefreite Ausgliederung durch Übertragung von Aufgaben iSd Art. 34 BudgetbegleitG 2001 und keine Privatisierung (die nicht unter die Befreiungsbestimmung falle) dar. Auf eine zeitlich nachfolgende Veräußerung der Anteile am übernehmenden Rechtsträger sei die Befreiungsbestimmung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 (unstrittig) nicht anwendbar, sodass diese den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen unterliege.

Der Gesetzgeber habe in Art. 34 BudgetbegleitG 2001 für diesen Fall keinen besonderen „Nacherhebungstatbestand“ vorgesehen, sodass auch eine – einer späteren Entstaatlichung bzw. Privatisierung vorangehende vorbereitende Ausgliederung unter die Befreiungsbestimmung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 falle. „Eine teleologische Reduktion wird von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts dann vorgenommen, wenn verfassungswidrige Ergebnisse, unverständliche oder nicht sachgerechte Ergebnisse vermieden werden sollen (...). Solche Gründe für eine Einschränkung der Befreiungsbestimmung (...) sind (...) nicht ersichtlich.“ (vgl. zuletzt VwGH 28.6.2007, [2006/16/0216](#)). Die Befreiungsbestimmung des Art. 34 BudgetbegleitG 2001 ist auch nach Ansicht der Rechtsprechung des UFS „weit auszulegen“ (vgl. UFS 21.6.2006, GZ RV/0192-S/06).

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Vorlage der Berufung durch das Finanzamt

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht wies das Finanzamt darauf hin, dass dem Unabhängigen Finanzsenat am 24. November 2008 unter der ErfNr*** die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid

vorgelegt worden sei. Auch in dieser Berufung sei die Anwendbarkeit des Artikels 34 BBG 2001 strittig.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung aus folgenden Gründen:

*"Der Ablauf der gegenständlichen Übertragung gestaltet sich dergestalt, dass die ***** in ihrem Bericht vom 2.5.2007 anregt, die Liegenschaft EZ**** KG***** über ein internationales Bieterverfahren zu verwerten, um einen möglichst hohen Verkaufserlös zu erzielen. In diesem Bericht wird auch festgehalten, dass sämtliche Kosten der Verwertungshandlung, mit deren Zahlung die Optionswerberin in Vorlage tritt, auf die Käufer überwälzt werden sollen. Sollte dies nicht möglich sein, werden diese Kosten vom Kaufpreis in Abzug gebracht. Es wird daher weder eine Verzinsung noch eine sofortige Bezahlung des Kaufpreises vereinbart. Mit Beschluss des Gemeinderates vom 25.5.2007 wurde diese Vorgehensweise angenommen.*

*Auch wenn Artikel 34 BBG 2001 keinen Nacherhebungstatbestand enthält, ist die im konkreten Fall gewählte Vorgehensweise eine ungewöhnliche. Es war von vornherein beabsichtigt und auch Wille der Vertragsparteien, das **Haus** letztendlich an Private zu übertragen."*

3.2. Stellungnahme der Bw. zum Vorlagebericht

Mit Schriftsatz vom 16. Februar 2009 gab die Bw. eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes mit folgendem Inhalt ab.

*"1. Wie bereits in der Berufung umfassend dargestellt, erfolgte die Ausgliederung auf Basis des Gemeinratsbeschlusses zur Umsetzung und Berücksichtigung der städtebaulichen Zielsetzungen und sonstigen öffentlichen Zwecke der STADT. Dies wurde im Rahmen der Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses **Haus** auf die von der STADT beherrschte BW umgesetzt.*

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

3. Zu betonen ist, dass die Umsetzung der genannten Ausgliederungsziele auch nach der teilweisen Veräußerung der Geschäftsanteile durch die gesellschaftsrechtlichen Mitbestimmungs- und Kontrollrechte und die von Seiten der X-GmbH (STADT) namhaft gemachte Co-Geschäftsführung nach wie vor gewährleistet ist.

4. Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde ist die Gestaltung des Kaufpreises und die gewählte Vorgangsweise insgesamt weder ungewöhnlich noch unangemessen. Aufgrund der über die X-GmbH 100 %ige Alleingesellschafterstellung der STADT wäre die Ausgliederung alternativ etwa auch in Form einer Gesellschaftseinlage ohne jede Verrechnung einer Kaufpreisvaluta durchführbar gewesen. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wäre in diesem Fall bereits ohne Inanspruchnahme einer Befreiung mangels Gegenleistung mit dem im Verhältnis zum Verkehrswert wesentlich geringeren dreifachen Einheitswert anzusetzen (§4 Abs. 2 Z. 1 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG; vgl. VwGH

24.2.2005, [2004/16/0200](#)), sodass sich alternativ bereits ohne Inanspruchnahme einer Befreiung eine um rund 90% reduzierte Grunderwerbsteuerbelastung ergeben hätte.

5. Die gewählte Gestaltung ist daher insbesondere auch nicht durch eine Absicht einer Steuervermeidung motiviert (vgl. dazu Ritz, BAO 3 § 22 Rz. 2 ff mwN). Auf Seiten der ausgliedernden Gebietskörperschaft liegt kein körperschaftsteuerpflichtiger Vorgang iSd [§ 1 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988](#) vor. Insbesondere kann die Inanspruchnahme der verfahrensgegenständlichen Bundesabgabenbefreiung nicht als Grundlage für eine von der Abgabenbehörde unterstellte „im konkreten Fall gewählte (ungewöhnliche) Vorgangsweise ...“ herangezogen werden, da der Ertrag der Grunderwerbsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe (§ 6 Abs. 1 Z. 2 lit. A iVm [§ 7 Abs. 2 F-VG 1948](#) und § 8 Abs. 1 FAG 2005) gemäß § 9 Abs. 1 FAG 2005 ohnehin im Wesentlichen der ausgliedernden Gebietskörperschaft STADT selbst zufließt. Dies gilt auch für die aufgrund ihrer marginalen Höhe (von € 350,00) nicht ins Gewicht fallenden Gesellschaftsteuerbefreiung.“

3.3 Ermittlungen seitens des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegte Bemessungsakte ErfNr*** (betrifft das Gesellschaftsteuerverfahren anlässlich der Gründung der Bw.) und ErfNr.***** (betrifft das gegenständliche Grunderwerbsteuerverfahren), durch Firmenbuchabfrage sowie durch Grundbuchsabfrage (jeweils samt Einsicht in die Urkundensammlung) sowie Recherchen im Internet (homepage der STADT und homepage der X-GmbH).

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sachverhalt

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

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

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

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

Der Bericht vom 2. Mai 2007 hat jenen Inhalt, wie er oben unter Punkt 2.2.4 zitiert ist.

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

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

Mit Errichtungserklärung vom 2. August 2007 wurde die Bw. durch die X-GmbH gegründet und leistete die X-GmbH eine Bareinlage von € 35.000,00. In Ausführung des Gemeinratsbeschlusses sieht der Unternehmensgegenstand der BW insbesondere „*die gesamtplanerische Entwicklung von städtebaulich bedeutsamen Liegenschaftsprojekten unter Berücksichtigung städtebaulicher Zielsetzungen und sonstiger Zwecke der STADT, insbesondere Projektentwicklung und Verwertung des **Haus** (...) unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Zwecke der STADT*“ vor (Punkt 2 Abs. 1 der Errichtungserklärung der BW).

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

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

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

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

"Beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft

****Haus****

Adresse

Aufforderung zur Abgabe eines Angebots

*Beabsichtigt ist, das **Haus**, welches sich ORT befindet, mittels eines strukturierten Bieterverfahrens zum Kauf anzubieten. Die gegenständliche Liegenschaft umfasst rund 23.000 m² Bruttogrundfläche (oberirdisch) und wird derzeit als Büro- und Geschäftsgebäude genutzt. Der Verkauf wird als Share Deal abgewickelt.*

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

Immobilienmakler, Berater oder andere Parteien im Auftrag Dritter können an dem Prozess nur teilnehmen, wenn sie den Namen des konkreten Auftraggebers nennen und das

Beauftragungsverhältnis in geeigneter Art und Weise nachweisen. Eine Abgeberprovision seitens des Liegenschaftseigentümers wird ausdrücklich ausgeschlossen.

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

Durch die Abgabe eines indikativen Angebotes erwerben die Interessenten kein Recht zur weiteren Teilnahme am Verfahren oder auf den Erhalt von Unterlagen oder auf den Erwerb der Liegenschaft bzw. der BW. Es steht ihnen kein Anspruch auf Ersatz von Kosten und Aufwendungen zu. Ausgewählte Interessenten werden zur Teilnahme am Verfahren eingeladen und erhalten in der Folge detaillierte Informationen über die zum Verkauf stehende Liegenschaft bzw. die Gesellschaft sowie Erläuterungen zum weiteren Ablauf des Verfahrens.

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

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

Postadresse: D.-GmbH,

Mindestgebot: 26.000.000,-- Euro

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

Am 27. November 2007 wurde zwischen der STADT und der Bw. der gegenständliche Kaufvertrag mit jenem Inhalt, wie oben unter Punkt 1. angeführt, abgeschlossen.

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

Durch das Bieterverfahren wurde insgesamt ein Transaktionswert von **.**.**.** erzielt.

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

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Grunderwerbsteuerbarer Tatbestand - Bemessungsgrundlage

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

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

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

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

Nach [§ 5 Abs. 2 GrEStG 1987](#) gehören zur Gegenleistung

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

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

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

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

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

Nach § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben (damit

auch für die Grunderwerbsteuer) sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

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

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

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

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

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

nachträgliche zusätzliche Leistung in einem zusätzlichen Bescheid, der neben den anderen, den ursprünglichen Erwerbsvorgang betreffenden Bescheid tritt, grunderwerbsteuerlich zu erfassen ist (vgl. UFSK 31.01.2006, RV/0017-K/06).

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

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

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

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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 nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Ist die Berufung nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, d.h. neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Es ist also über die Berufung ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Berufungsvorentscheidung abzusprechen. Die Berufungsbehörde ist demnach im Falle

einer verfehlten erstinstanzlichen Entscheidung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen, sie kann diese in jede Richtung abändern, aufheben oder aber bestätigen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, [96/17/0441](#) mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S. 2793 zu § 289 BAO). 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. Im gegenständlichen Fall nimmt der Spruch des angefochtenen Bescheides auf den Kaufvertrag vom 27. November 2007 mit der STADT Bezug und wird eine Bemessungsgrundlage von insgesamt **.**.** ausgewiesen. Aus der Begründung ergibt sich, dass das Finanzamt den Bescheid gemäß § 201 BAO vor allem deshalb erlassen hat, weil es die Voraussetzungen der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art 34 BudgetbegleitG 2001 verneint hat. Die Unrichtigkeit der Selbstbemessung wurde vom Finanzamt nicht auf die Nichteinbeziehung des Nachbesserungsbetrages gestützt, sondern wurde der Nachbesserungsbetrag lediglich zusätzlich zum Kaufpreis als Bemessungsgrundlage angesetzt. Daraus ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat dass "Sache" des gegenständlichen Bescheides die Festsetzung der am 27. November 2007 - sofern keine Steuerbefreiung zum Tragen kommt - entstandenen Grunderwerbsteuerschuld ist. Der angefochtene Bescheid ist daher – falls die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen - insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% des Kaufpreises von € 25.500.000,00 festzusetzen ist.

3.2. Zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 idF [BGBI. I Nr. 84/2002](#)

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 [BGBI. 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 ([BGBI. 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 [BGBI. I Nr. 144/2001](#) (NR: GP XXI RV 827 AB 859 S. 84. BR: AB 6515 S. 682.) geben keinen Aufschluss darüber, weshalb "*anfallender*" durch "*unmittelbar veranlassten (anfallenden)*" ersetzt wurde.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu [BGBI. 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 Artikels 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 durch [BGBI. 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, [BGBI. I 142/2000](#) idF [BGBI. 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](#)).

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

welche Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinn des Art. 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 ihrer Ansicht nach konkret vorlagen, die einen bestimmten Rechtsvorgang unmittelbar veranlasst haben sollen (vgl. VwGH 17.10.2012, [2012/16/0006](#)).

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 (UFS 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 Sprachgebrauchs 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. UFS 16.9.2005, RV/1809-W/03 sowie UFS 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 Sprachgebrauchs 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 erhellte, 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 erachteten, 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."

Sowohl die Übertragung von (Teilen oder sämtlichen) Aufgaben von einer Gebietskörperschaft an neue Tochter/Enkelgesellschaften als auch die Betrauung von bestehenden Tochter/Enkelgesellschaften mit neuen Aufgaben ist grundsätzlich begünstigt. Sowohl der Betrieb eines Studentenheimes als auch die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gehört zu den Aufgaben einer Gebietskörperschaft.

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

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.
- Gleiches 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:

Im Zeitpunkt der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges am 27. November 2007 stand die Bw. auf Grund der Beteiligungsverhältnisse unter beherrschendem Einfluss der STADT, die als Gebietskörperschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Da nur maßgeblich ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zeitpunkt des - möglichen - Entstehens der Steuerschuld vorliegen, begründet alleine die spätere Aufgabe des

beherrschenden Einflusses seitens der Gebietskörperschaft – selbst wenn dies im Zeitpunkt der Verwirklichung des Rechtsvorganges bereits geplant ist – keine Steuerpflicht.

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

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

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

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

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

Wie bereits oben ausgeführt müssen alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Zeitpunkt des – möglichen - Entstehens der Steuerschuld vorliegen. Ein grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang ist nur dann befreit, wenn ein direkter Zusammenhang mit der Aufgabenübertragung besteht und muss die Aufgabenübertragung in der ablaufenden Kausalkette das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied bilden. Es reicht nicht aus, wenn die geplante Aufgabenübertragung nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache für die Verwirklichung des Rechtsvorganges bilden.

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

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

Wien, am 21. Dezember 2012