



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 Gesellschaftsteuer zu ErfNr***, StNr*** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang - Gründung der BW

Mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 2. August 2007 errichtete die X-GmbH die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.). Das gesamte Stammkapital in Höhe von € 35.000,00 wurde von der X-GmbH übernommen und bar einbezahlt.

Im Punkt 2 Abs. 1 der Errichtungserklärung wird der Gegenstand des Unternehmens wie Folgt definiert:

*"- die gesamtplanerische Entwicklung von städtebaulich bedeutsamen Liegenschaftsprojekten unter Berücksichtigung städtebaulicher Zielsetzungen und sonstiger Zwecke der STADT, insbesondere Projektentwicklung und Verwertung des **Haus**,*

*- der An- und Verkauf, die Verwaltung, Vermietung, Verpachtung, Miete und Pacht von unbeweglichem Vermögen, insbesondere dem **Haus** unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Zwecke der STADT, und*

- der An- und Verkauf, die Verwaltung, Vermietung, Verpachtung, Miete und Pacht von beweglichem Vermögen."

Im Punkt 11 Abs. 3 der Errichtungserklärung wurde Folgendes festgehalten:

"Die Gesellschaft nimmt die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten Rechts, da sie unter beherrschendem Einfluss der STADT steht, in Anspruch. Daher sind die Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte, die durch die Ausgliederung unmittelbar veranlasst sind, von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer

Die Gesellschaftsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wurde vom NOTAR mittels FinanzOnline zu ErfNr*** mit € Null selbstberechnet. Der selbstberechnete Betrag wurde dem Finanzamt am 1. Oktober 2007 bekanntgegeben.

2.2. Ermittlungen des Finanzamtes

2.2.1 Vorhalt vom 4.12.2007

Mit Vorhalt vom 4. Dezember 2007 forderte das Finanzamt die Bw auf, sämtliche für die Befreiung nach Artikel 34 Budgetbegleitgesetz aufliegenden Unterlagen nachzureichen.

- X-GmbH als Körperschaft öffentlichen Rechtes
- Ausgliederungsbeschluss (Nachweis über die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der X-GmbH an die BW - die unter beherrschendem Einfluss der X-GmbH stehen)

2.2.2. Schriftsatz vom 7.12.2007

Dazu teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2007 Folgendes mit:

"- Die Ausgliederung im Sinn des Art 34 BudgetbegleitG 2001 erfolgt durch die STADT; diese ist als Gebietskörperschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

*- Ausgliedert wird die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses **Haus**, EZ*** Grundbuch***; vergleiche dazu den Punkt "2. Unternehmensgegenstand" in der Errichtungserklärung der Gesellschaft.*

- Die Ausgliederung erfolgt mehrphasig: in der Phase 1 wurde eine Enkelgesellschaft der STADT, die BW gegründet. Die STADT hat zur Gründung ihre 100%ige Tochtergesellschaft, die X-GmbH, verwendet.

- Der beherrschende Einfluss im Sinne des Art 34 BudgetbegleitG 2001 ist auch bei mittelbarer Beherrschung der Beteiligung durch die Körperschaft öffentlichen Rechts gegeben.

*- Die Ausgliederung wurde vom Gemeinderat mit Beschluss vom 25.5.2007, GZ**** genehmigt; vgl. den angeschlossenen Sitzungsbericht des Gemeinderats, **** vom 25.5.2007, Punkt 13."*

Der genannte Sitzungsbericht hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"******

*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, ZI****, angeführten Bedingungen wird genehmigt (*****)."*

Weiters wurde dem Finanzamt ein Firmenbuchauszug der X-GmbH übersandt, aus dem sich ergibt, dass als Gesellschafter an der X-GmbH die STADT mit einer Stammeinlage von € 12.999.273,27 und die Y, ****GmbH. mit einer Stammeinlage von € 726,73 beteiligt sind.

2.2.3 Weitere Vorhalte des Finanzamtes

Mit weiteren Vorhalten vom 18. Dezember 2007 und vom 27. Februar 2008 ersuchte das Finanzamt die Bw. nochmals um Vorlage des Ausgliederungsbeschlusses als Nachweis der Aufgabenausgliederung.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übersandte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 7. April 2008 jenen Auszug aus dem Amtsblatt der STADT, in dem der Beschluss vom 25. Mai 2007, GZ**** veröffentlicht wurde (Punkt 13 der ***Sitzung des Gemeinderats bzw. der Sitzung des Stadtsenates vom 15.5.2007); die Ausgliederung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses **Haus** sei darin ausdrücklich auch im Wege einer durch die X-GmbH zu diesem Zweck gegründeten Gesellschaft genehmigt worden.

2.2.4 Weitere Unterlagen

Weiters befindet sich im Bemessungsakt des Finanzamtes eine Kopie jenen Berichtes der ***** vom 2. Mai 2007, ZI****, 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 überwält 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 Eintragungsgebühr 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 Bestandsverhältnisse werden ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen.

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

Für die Beauftragung der 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. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 28. April 2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von € 350,00 (1% vom Wert der Gegenleistung) fest. In der gesonderten Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Der Bescheid gemäß § 201 BAO war zu erlassen:

Artikel 34 BBG 2001 enthält steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften.

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 Beschluss des Gemeinrates hält in seinem Punkt 13 fest:

*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, ZI****, angeführten Bedingungen wird genehmigt (*****).*

*Aus dem Bericht der ***** vom 2.5.2007 ergibt sich, dass der Zweck der gewählten Vorgangsweise die bestmögliche Verwertung der Liegenschaft ist.*

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 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.

Weiters wurde festgehalten, dass eine Zahlung des Kaufpreises durch die Optionsnehmerin bevor diese den Kaufpreis durch den Erwerber im Tenderverfahren erhält, lediglich zusätzliche Kosten verursachen würde, die letztlich vom Kaufpreis in Abzug gebracht werden.

*Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Artikel 34 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 Fall stellt sich aber nicht als Ausgliederung dar, sondern als **PRIVATISIERUNG**.*

Für Privatisierungen ist aber Artikel 34 BBG nicht anwendbar."

2.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten 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 Wien 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 Gesellschaftsteuerfreiheit 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).

2.5 weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Am 7. August 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

2.5 Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"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 überwält 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.

Am 2.8.2007 wurde der Notariatsakt betreffend "Erklärung über die Errichtung einer GmbH" errichtet.

*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.*

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen."

2.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. noch ergänzend vor, dass der Bundesgesetzgeber 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).

Zu betonen sei, 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 sei.

Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde sei die Gestaltung des Kaufpreises und die gewählte Vorgangsweise insgesamt weder ungewöhnlich noch unangemessen. Aufgrund der über die Wien Holding GmbH 100ige Alleingesellschafterstellung der STADT wäre die Ausgliederung alternativ etwa auch in Form einer Gesellschaftereinlage ohne jede Verrechnung einer Kaufpreisvaluta durchführbar gewesen.

Darüber hinaus sei die gewählte Gestaltung insbesondere auch nicht durch eine Absicht einer Steuervermeidung motiviert (vgl. dazu Ritz, BAO 3 § 22 Rz. 2 ff mwN). Auf Seiten der ausgliedernden Gebietskörperschaft liege kein körperschaftsteuerpflichtiger Vorgang iSd § 1 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 vor. Auch die Inanspruchnahme der verfahrensgegenständlichen Gesellschaftsteuerbefreiung könne aufgrund ihrer marginalen Höhe (von EUR 350,00) nicht als Grundlage für die von der Abgabenbehörde unterstellte „im konkreten Fall gewählte (ungewöhnliche) Vorgangsweise ...“ herangezogen werden. Dies gelte auch für die einzig ins Gewicht fallende Bundesabgabenbefreiung in Form der Befreiung von der Grunderwerbsteuer, 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 im Wesentlichen der ausgliedernden Gebietskörperschaft STADT selbst zufließe.

3. Verfahren vor dem UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegte Bemessungsakte ErfNr*** (betrifft das gegenständliche Gesellschaftsteuerverfahren) und ErfNr.***** (betrifft das Grunderwerbsteuerverfahren für den Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft durch die Bw.), 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, ZI****, 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:

"Beabsichtige 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. ein Kaufvertrag über die gegenständliche Liegenschaft abgeschlossen. Darin wurde ein Kaufpreis von € 25.500.000,00, fällig am 29.2.2008, vereinbart. Punkt 3.4. des Kaufvertrages hat folgenden Inhalt:

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

Punkt 12.1. des Kaufvertrages enthält folgende Erklärung:

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

Mit Anteilsabtretungsvertrag vom 18. Dezember 2007 übertrug die 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%.

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. Gesellschaftsteuerbarer Tatbestand

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

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass - sollte keine Steuerbefreiung zum Tragen kommen - durch die anlässlich der Gründung der Bw. von der Gesellschafterin X-GmbH übernommenen Gesellschaftsrechte an der Bw. der oben angeführte Steuertatbestand verwirklicht wurde. Ebenso unstrittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage von € 35.000,00.

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff, Dorazil, KVG, 21).

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

Der Zeitpunkt des - möglichen - Entstehens der Steuerschuld für den gegenständlichen Rechtsvorgang iSd § 2 Z 1 KVG war daher der 23. August 2007, der Tag an dem die Bw. im Firmenbuch eingetragen wurde.

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

3.2.1 Gesetzeslage

Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 zuletzt geändert durch BGBl. 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 Artikels 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 "öffentlichrechtliche Aufgaben von Gebietskörperschaften". Dazu kommt noch, dass es sich beim Liegenschaftsvermögen der Wirtschaftskammer um einen Bereich handelt, der gemäß § 3 Abs. 2 WKG zu den gesetzlich vorgesehenen Aufgabenbereichen gehört, die die Wirtschaftskammer wahrzunehmen berechtigt ist. Dabei handelt es sich um die sogenannten sekundären Aufgaben, die der Sicherung der Funktionsfähigkeit der Wirtschaftskammer dienen (siehe dazu z.B. Retter, Die Wirtschaftskammerorganisation 178, 179). Auch die Ausgliederung durch Übertragung des Eigentums an jener Liegenschaft, auf der sich eine dislozierte Dienststelle der Wirtschaftskammer in Oberwart befindet, fällt daher unter die Gebührenbefreiungsvorschrift des Art. 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 (vgl. VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093).

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

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 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 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. 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 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, in gleichen 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 verkehrssteuerbarer Vorgang nicht in einem einheitlichen Willensakt gemeinsam mit der Entscheidung über die Übertragung der Aufgabe erfolgt, sondern bedurfte es dafür gerade eben eines zusätzlichen Willensbildungsaktes zwischen der Bw. und dem Verkäufer der Grundfläche. Aus diesen Gründen erachtet der Berufungssenat das gesetzliche Erfordernis einer unmittelbaren Veranlassung des Kaufvertragsabschlusses durch die Übertragung der Aufgabe als nicht gegeben.

....

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 verkehrssteuerbaren 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 Unabhängiger 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/PeterPilz 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 verkehrssteuerbare 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 Verkehrssteuerbarkeit 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 verkehrssteuerbaren Vorgang und der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe ein Zusammenhang in der Form besteht, dass Letztere die Voraussetzung (den Grund) für das Eintreten des verkehrssteuerbaren Vorganges darstellt. Huemer/Moser ist daher zuzustimmen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang immer dann noch gegeben sein muss, wenn die verkehrssteuerbaren 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 Rechtsvorganges – Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Bw. durch die X-GmbH - am 23. August 2007 (Ersteintragung der Bw. im Firmenbuch) 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 "ausgliedernden" 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 Gründung der Bw. und der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten erfolgte hier durch die X-GmbH und somit durch eine juristische Person des privaten Rechtes. Durch die Gesellschaftsgründung und Festlegung des Unternehmensgegenstandes wurden die nachfolgenden Schritte (Erwerb der Liegenschaft von der STADT durch die Bw., Veräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile an die Bieter des Tenderverfahrens und Entwicklung und Verwertung der Liegenschaft durch die Bw.) vorbereitet. Mit der Gesellschaftsgründung als solches ist jedoch nicht unmittelbar zu einer Aufgabenübertragung von Seiten der STADT gekommen. 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"*.

Die Bw. hat in ihrer Berufung selbst ausgeführt, dass die "Ausgliederung mehrphasig" erfolgte - in der Phase 1 wurde die Bw. als Enkelgesellschaft der STADT gegründet und in der Phase 2 erfolgte in Ausführung des Gemeinderatsbeschlusses die Übertragung der Entwicklungsaufgabe des Amtshauses ****Haus**** auf die BW. Daraus ergibt sich, dass in der Phase 1 – Gründung der Bw. – in der es zu dem hier zu beurteilenden Rechtsvorgang - Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Bw. durch die X-GmbH - gekommen ist, (noch) keine Aufgabenübertragung an die Bw. erfolgt ist. Wie bereits oben ausgeführt müssen alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Zeitpunkt des – möglichen - Entstehens der

Steuerschuld vorliegen. Ein gesellschaftsteuerbarer 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 Rechtsvorgang Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Bw. durch die X-GmbH als erste Erwerberin ist daher nicht gemäß Art 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 von den Kapitalverkehrsteuern befreit und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Dezember 2012