

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache S-GmbH, Adr, über die Beschwerde vom 16.4.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.2.2015, ErfNr, StNr, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Vertrag über eine stille Beteiligung vom 16.11.1984** hat sich die E-AG, = AG, an dem von S-GmbH, =GmbH, geführten Teilbetrieb des Linien- und Schulbusverkehrs beteiligt.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Vertrages lauten wie folgt:

II. Umschreibung des Verkehrsbetriebes (=VB) der GmbH

(1) Die Beteiligung der AG als stiller Gesellschafter beschränkt sich auf den dem öffentlichen Personenverkehr der GmbH im Stadtgebiet dienenden Teilbetrieb mit seinen Buslinien sowie Schulbusverkehr innerhalb des Stadtgebietes.

[Zum Teilbetrieb gehören die bestehenden konzessionierten Linien und zukünftige Nachfolgelinien und auch die ideellen Anteile von Anlagegütern, Autobussen und Zubehöranlagen]

(2) Für Zwecke des VB werden der GmbH gehörende Anlagen (lt. Beilagen) mitbenützt: Betriebsliegenschaft in Stadt samt Gebäude, Büro- und Betriebsausstattung und Werkzeugen.

Diese Hilfseinrichtungen werden jeweils insoweit mit Priorität für den Linienverkehr und mit der restlichen Kapazität für die übrigen Teilbetriebe verwendet, als in Stoßzeiten die Fahrzeuge des VB bevorzugt abgefertigt werden.

(3) Zum VB gehören derzeit insgesamt 27 Autobusse.

(4) Zum VB gehören ferner Zubehöranlagen (zB Fahrkartenmaschinen, Funkgeräte, div. Warteräume ...)

III. Einlagen der AG

(1) Die AG beteiligt sich an dem VB durch Leistung von Einlagen, und zwar einer Kapitaleinlage gemäß (2) und (3) in Höhe des jeweils betriebsnotwendigen Kapitals und monatlicher Zuschüsse gemäß (5) zur Deckung eines jährlichen Betriebsabganges.

(2) Die Leistung der Kapitaleinlage erfolgt durch Barzahlung in Höhe des ermittelten betriebsnotwendigen Kapitals des VB; es ist dies der Betrag, der erforderlich ist, um die im VB im Anlagevermögen und im Umlaufvermögen eingesetzten, sowohl eigenen als auch normal verzinslichen fremden Mittel in vollem Umfang zu substituieren.

[Die anfängliche Kapitaleinlage der AG entspricht dem in der Eröffnungsbilanz des VB ausgewiesenen Betriebsvermögen in Höhe von 32,113.833 Schilling.]

(3) Die Kapitaleinlage wird laufend angepasst.

[Ermittlung der anteiligen Abschreibungen, Wertsicherung]

(4) Die Verpflichtung zur laufenden Aufrechterhaltung der Einlage ist durch Leistung von aus dem Finanzplan abgeleiteten monatlichen Zahlungen erfüllt.

(5) Die AG leistet an die GmbH vorläufige monatliche Zuschüsse zur Deckung eines laufenden Betriebsabganges des VB. Die Höhe des monatlichen Zuschusses beträgt jeweils ein Zwölftel eines Abganges gemäß der letztfestgestellten Planerfolgsrechnung. Der endgültige Gesamtzuschuss darf den veranschlagten Abgang um höchstens 15 % übersteigen; ... ein darüber hinausgehender Verlust ist in jedem Fall von der GmbH zu tragen.

(6) Die endgültige Abrechnung des jeweiligen Standes der Kapitaleinlage gemäß (4) und der Abgangsdeckung gemäß (5) und die daraus resultierende Ausgleichszahlung erfolgt entsprechend dem Jahresabschluss des VB und wird mit diesem festgestellt.

(8) Sicherstellung der Rückzahlung der als betriebsnotwendiges Kapital geleisteten Einlage durch Pfandrecht und Sicherungseigentum

Die GmbH verpflichtet sich zur ordnungsgemäßen Führung und vollen Aufrechterhaltung des VB (Punkt IV.)

VII. Rechnungswesen

(2) Für die rechnerische Darstellung des Erfolges der stillen Gesellschaft (stGes) ist der vom handelsrechtlichen Jahresabschluss der GmbH abgeleitete Jahresabschluss des VB maßgeblich.

(3) In diesem Rechnungswesen werden alle Aufwendungen und Erträge des VB entweder direkt oder als Umlagen des Gesamtunternehmens (Treibstoffe, Reparaturen, Garagierung, Wagenreinigung) laufend, richtig und vollständig gebucht.

(4) Die Zurechnung der verrechenbaren Aufwendungen auf die den VB betreffenden Kostenstellen erfolgt nach dem Prinzip der Kostenverursachung.

VIII. Rechnungslegung, Ergebnisverteilung

(4) Die AG nimmt an keinerlei stillen Reserven und Lasten des VB teil.

(6) Zu den Einnahmen der stGes gehören: Tageslosungen, Werbeeinnahmen, Ersatz für Schülerfreifahrten oder Seniorenfahrten, Versicherungsentschädigungen, Subventionen, Zuschüsse.

(8) Die stGes leistet an die GmbH in jedem Geschäftsjahr ein Pauschalentgelt für die Geschäftsführung und Verwaltung des VB.

(9) Die stGes leistet an die GmbH für jedes Geschäftsjahr eine Vergütung für know-how, Wagnis und Risiko.

(10) Der auf diese Weise aufgestellte Jahresabschluss des VB ergibt den Jahreserfolg der stGes.

Der Gewinn und Verlust des der stGes unterliegenden Teilbetriebes trifft die AG, soweit er die in III. (5) und (6) festgelegten Grenzen nicht übersteigt; soweit er diese Grenzen übersteigt, trifft er die GmbH.

(12) Klargestellt wird, dass die in diesem Abschnitt festgelegten Regelungen über die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern, die Abschreibungen und die Behandlung bestimmter Aufwendungen einzig und allein das Abrechnungsverhältnis zwischen GmbH und AG hinsichtlich des VB betreffen und auf die Gestaltung der Jahresabschlüsse der GmbH und deren steuerliche Behandlung ohne Einfluss und Bedeutung sind; die GmbH ist diesbezüglich vollkommen frei.

Auf der Grundlage des Vertrages über die stille Beteiligung hat die AG in den Jahren 2009 bis 2012 größere Zahlungen an die GmbH wie folgt geleistet:

Jahr	Abgangsdeckung	Kapitaleinlage	Einlagen
2008	1,871.783	+ 453.617	2,325.399
2009	1,875.211	- 440.656	1,434.554
2010	1,811.909	- 187.965	1,623.944
2011	1,680.615	- 435.151	1,245.464
2012	1,831.353	- 97.400	1,733.952

Im Zuge einer **Prüfung, ABNr**, vertritt das Finanzamt für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel (GVG) diesbezüglich den Standpunkt, dass diese Einlagen der Gesellschaftssteuer (GesSt) unterliegen.

Mit Stellungnahme vom 7.1.2014 teilt die steuerliche Vertretung der GmbH, VGmbH, dazu mit, Leistungen an Versorgungsbetriebe seien gemäß § 6 KVG von der Besteuerung ausgenommen, wenn die Anteile der Gesellschaft ausschließlich einer Gebietskörperschaft gehörten. Da die Beteiligung an der stGes zu 100 % der Stadt, =S, zuzurechnen sei, seien die Voraussetzungen zur Anwendung der Befreiungsbestimmung

des § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG gegeben. Außerdem lägen im Falle einer vertraglichen Verpflichtung zur Verlustabdeckung schon vor Eintritt der Verluste keine GesSt-pflichtigen Leistungen iSd. § 2 Z 2 KVG vor.

Dem hält das GVG entgegen, dass die mittelbare Beteiligung an Versorgungsbetrieben entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht die notwendige Befreiungsvoraussetzung erfülle. Außerdem seien Leistungen zur Erhaltung der Kapitalanlage nicht mit einer Verlustübernahme vergleichbar, zumal bei Steigerung des betriebsnotwendigen Kapitals dies klar zur Wertsteigerung des Gesellschaftsrechtes führe.

Auch die steuerliche Vertretung der AG, VAG, legt mit Schreiben vom 7.4.2014 ausführlich dar, dass nach Ansicht des EuGH und VwGH für Zuschüsse iVm. Verlustabdeckungszusagen keine Steuerpflicht eintrete, wenn der Gesellschafter die Verluste aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung (Hinweis auf Pkt. III Abs. 5 und VIII Abs. 10) übernehme, die er schon vor dem Eintritt des Verlustes eingegangen sei.

Im weiteren Verlauf der Prüfung haben das GVG und die GmbH keine Übereinstimmung in Bezug auf die Eignung der Leistungen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, erzielt und hat das GVG abschließend in seinem **Bericht vom 5.2.2015** die folgenden Prüfungsfeststellungen getroffen:

Der Umstand, dass die AG nicht an den stillen Reserven der GmbH teilnimmt, hindere die Steuerpflicht grundsätzlich nicht, weil der GesSt sowohl typische, als auch atypische stille Beteiligungen unterliegen. Hinsichtlich der Befreiung als Versorgungsbetrieb sei schon die Gesellschafterstruktur der Befreiung abträglich. Unzweifelhaft seien als Gesellschafter der GmbH auch A und B, nicht nur die AG, beteiligt und sei außerdem nur eine mittelbare Beteiligung der Stadt (über AG und Holding) gegeben. Eine Verlustübernahmezusage, die lt. Rechtsprechung (EuGH 1.12.2011, Rs C-492/10, und UFS 14.5.2012, RV/1447-W/06) einen Rechtsanspruch der GmbH auf Übernahme eines Jahresverlustes begründen würde, liege im gegebenen Fall nicht vor. Leistungen, die wie hier aufgrund der im Vertrag über die stGes zugesagten Kapitalausstattung erbracht würden, stellten keine Leistungen aufgrund einer im Vorhinein zugesagten Verlustübernahmevereinbarung dar.

Unter Hinweis auf diesen Prüfbericht hat das GVG für die Leistungen in Zusammenhang mit der stGes mit **Bescheiden je vom 10.2.2015** gem. § 2 Z 2 KVG **GesSt** in Höhe von insgesamt 83.633,14 € wie folgt festgesetzt.

Zeitraum	Höhe der Leistungen	1 % GesSt
2008	2,325.399,16	23.253,99
2009	1,434.554,28	14.345,54
2010	1,623.944,21	16.239,44
2011	1,245.464,40	12.454,64
2012	1,733.952,32	17.339,52
Gesamt		83.633,14

Beschwerde vom 17.4.2015

Dagegen hat die GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Beschwerde erhoben und gleichzeitig die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Als Begründung führt die Bf. im Wesentlichen Folgendes aus:

"Die S ist mittelbar alleinige Eigentümerin der AG. Im gegenständlichen Zeitraum 2008 bis 2012 waren zivilrechtliche Eigentümer der AG die S zu 49 % und die Holding Stadt GmbH zu 51 %. Die Holding Stadt GmbH steht wiederum im 100%-igen zivilrechtlichen Eigentum der S. In den 1980er Jahren war politischer Wille der S, die AG zur Verbesserung des öffentlichen Personenverkehrs in Stadt einzusetzen. Mit Vertrag vom 16.11.1984 hat sich die AG als stiller Gesellschafter an dem von der Bf. im Rahmen ihres Unternehmens geführten Teilbetrieb des Linien- und Schulbusverkehrs im Stadtgebiet von Stadt (kurz: VB) beteiligt. Der Vertrag wurde mit Wirkung zum 1.5.1984 und auf eine Dauer von 35 Jahren abgeschlossen.

Aufgrund der vertraglichen Bestimmungen ist die AG

- 1. zur Leistung und Aufrechterhaltung einer Einlage in Höhe des betriebsnotwendigen Kapitals (vgl. Pkt III Abs. 2 und 3 des Vertrags) und*
- 2. zur Deckung eines jährlichen Abgangs des VB (vgl. Pkt III Abs. 5 des Vertrags) verpflichtet.*

Die Zuschüsse in Höhe des betriebsnotwendigen Kapitals dienen dazu, um die im VB im Anlage- und Umlaufvermögen eingesetzten finanziellen Mittel zu erstatten und werden in Abhängigkeit vom Finanzbedarf wieder an die AG rückgeführt. In den gegenständlichen Jahren (mit Ausnahme 2008) ist ersichtlich, dass eine Rückführung der finanziellen Mittel erfolgt ist, da die tatsächlich von der AG geleisteten jährlichen Zahlungen an die Bf. kleiner als der abzudeckende Jahresverlust des zugrunde liegenden Teilbetriebs waren.

Die Zahlungen unter dem Titel "Deckung eines jährlichen Abganges des VB" erfolgen aufgrund der Übernahme des laufenden Verlustes des Teilbetriebs. In Pkt. VIII Abs. 10 des Vertrags ist festgehalten, dass der Gewinn oder Verlust des der stGes unterliegenden Teilbetriebs (VB) die AG trifft. ... "

Leistungen iVm. Verlustabdeckungszusagen

Sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch Unionsrecht falle keine GesSt an, wenn eine (vertragliche) Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme vorliege und wenn die Verpflichtung zur Verlustübernahme schon vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sei.

Leistungen an Versorgungsbetriebe - GesSt-Befreiung:

Kein Abgabengebiet sei von vornherein zur Gänze von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ ausgeschlossen. In diesem Sinne habe der UFS Graz in seiner Berufungsentscheidung vom 27.2.2012, RV 0176-G/10, festgehalten, dass § 6 Abs. 1 Z 2 KVG seiner Funktion nach gerade auf wirtschaftliche Merkmale abstelle; entscheidend sei, dass der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens ausschließlich die Gebietskörperschaft

treffe, weshalb die Anwendung des § 24 BAO geboten sei (vgl. auch Takacs, Kommentar zum KVG, § 7/4).

"Auch wenn der VwGH in ständiger Rechtsprechung eine unmittelbare Beteiligung der Gebietskörperschaft am bezuschussten Betrieb fordert, hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 16.6.1979, B 421/77, betont, dass es nicht um die Frage ginge, ob es für die Steuerbefreiung genüge, wenn die Gesellschaftsanteile einer Gesellschaft zustehen, die ihrerseits einer Gebietskörperschaft gehöre, sondern ob die von der GmbH übernommene Aktie angesichts des Treuhandverhältnisses iSd. § 24 Abs 1 lit c BAO der Gebietskörperschaft zuzurechnen sei. Gemessen am Zielmaßstab der durch die Befreiung geförderten Versorgungsfunktion ist die Verweigerung der GesSt-Befreiung bei bloß mittelbarer Beteiligung sachlich nicht gerechtfertigt (vgl. Beiser, RdW 1997, 756)."

Der Linien- und Schulbusverkehr diene der Versorgung der Bevölkerung in der S mit dem öffentlichen Verkehr, es liege somit ein Versorgungsbetrieb iSd § 6 Abs 1 Z 1 lit b KVG vor. Die Erträge aus dem Betrieb Linien- und Schulbusverkehr fließen in wirtschaftlicher Betrachtung ausschließlich der S zu. Die Beteiligung an der stGes sei mittelbar zu 100 % der S zuzuordnen. Die Forderungen, welche die Beteiligung am Gewinn des von der GmbH im Rahmen ihres Unternehmens geführten Teilbetriebes des Linien- und Schulbusverkehrs im Stadtgebiet Stadt gewähren, gehörten daher wirtschaftlich betrachtet ausschließlich der Gebietskörperschaft S.

Das GVG hat die Beschwerde am 6.7.2015 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt und ergänzend wie folgt Stellung genommen:

Gewinn und Verlust des Teilbetriebes treffe die AG in festgelegten Grenzen. Unter den Aufwendungen, die der stGes von der GmbH iZm. der Abgangsdeckung verrechnet werden, befänden sich nicht unerhebliche Beträge aus dem Titel „Pauschale für Geschäftsführung und Verwaltung“ (~ 627.000 €) oder „Pauschale für Know-how, Wagnis und Risiko“ (~ 137.000 €). Eine Verpflichtung zur Übernahme eines Verlustes, der bei der GmbH als Kapitalgesellschaft entstehe und festgestellt werde, bestehe für die AG nicht. Tatsächlich weise die GmbH regelmäßig Gewinne aus. Wenn in der Beschwerde eingewendet werde, die AG übernehme Verluste des der stGes zugrunde liegenden Teilbetriebes, welcher im Jahresabschluss der stGes ausgewiesen sei, sei zu erwidern, dass bei der steuerlichen Beurteilung auf die Kapitalgesellschaft insgesamt und nicht auf ein isoliertes Teilergebnis eines Teilbetriebes abzustellen sei, weil die stGes nach außen nicht rechtfähig und nur durch die Geschäftsherrin, nämlich die GmbH repräsentiert sei. ... Im Hinblick auf die eingewendete Befreiung für Versorgungsbetriebe verhindere schon die Gesellschafterstruktur die Befreiung. Die nur mittelbare Beteiligung der S über die AG erfülle gemäß der ständigen RSpr. nicht die Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG.

Mit Schreiben vom 14.11.2019 hat die Bf. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Rechtslage

Gemäß § 2 Z 2 KVG unterliegen der GesSt Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der GesSt freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse
- b) Verzicht auf Forderungen
- c) Überlassung von Gegenständen
- d) Übernahme von Gegenständen

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften: Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG sind von der Besteuerung ausgenommen, die im § 2 bezeichneten Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (Versorgungsbetriebe), wenn die Anteile an der Gesellschaft ausschließlich dem Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge der Gesellschaft ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.

Erwägungen

Sachverhalt

Die Bf. betreibt in Teilbetrieben, einerseits ein Touristikunternehmen und andererseits einen öffentlichen VB. An letzterem hat sich die AG im Jahr 1984 in Form einer stGes beteiligt. Im maßgeblichen Zeitraum waren an der AG 1.) die S zu 49 % und 2.) die Holding Stadt GmbH (welche zu 100 % der S gehörte) zu 51 % beteiligt. S war somit mittelbar alleinige stille Gesellschafterin des Teilbetriebes "VB" der Bf.

Die AG hat sich für die gegenständlichen Zeiträume gemäß dem Vertrag über die stGes zu folgenden Leistungen (lt. Bilanzprüfungen, gerundet) verpflichtet:

- 1.) Kapitaleinlagen in Höhe des betriebsnotwendigen Kapitals

Durch diese Kapitaleinlagen werden von der AG die von der Bf. im VB im Anlage- und Umlaufvermögen eingesetzten Eigen- und Fremdmittel in vollem Umfang bereitgestellt.

2.) Zuschüsse zur Deckung des jährlichen Abganges

Die AG übernimmt dadurch den gesamten laufenden Betriebsabgang des VB (bis zu einer Maximalhöhe über dem lt. Planerfolgsrechnung veranschlagten Abgang).

Im Ergebnis hat die AG daher die folgenden Leistungen erbracht:

	1.		2.		
Jahr	VZ Kap	- GS	VZ Abg	+ NZ	= Bescheid
2008	734.800	281.183	1,171.200	700.583	2,325.399
2009	308.400	749.056	1,362.000	513.211	1,434.554
2010	299.650	487.615	1,366.800	445.109	1,623.944
2011		435.151	1,383.600	297.015	1,245.464
2012	318.905	416.305	1,296.000	535.353	1,733.952

Das GVG hat diese Einlagen der AG gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG der Steuer unterzogen und insgesamt für die Jahre 2008 bis 2012 **83.633,14 €** an **GesSt** festgesetzt.

rechtliche Beurteilung

Alle Varianten einer stillen Beteiligung (also sowohl die echte als auch die unechte/atypische stille Beteiligung) an einer Kapitalgesellschaft erfüllen den Tatbestand gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, weil in beiden Fällen der stille Gesellschafter am Gewinn der KapGes beteiligt ist. Voraussetzung dafür ist die stille Beteiligung an einer KapGes iSd. § 4 KVG. (siehe *Thunshirn/ Himmelsberger/Hohenecker*, KVG-Kommentar, Rzn. 484-485).

Die gegenständliche StGes stellt daher unbestritten ein Gesellschaftsrecht dar, weil gemäß Pkt. VIII des Gesellschaftsvertrages Gewinn und Verlust des Teilbetriebes "VB" in gewissen Grenzen die AG trifft. Dem steht auch nicht entgegen, dass nur eine "Teilgewinnbeteiligung" besteht.

Stellt aber die StGes ein Gesellschaftsrecht dar, so unterliegen Leistungen des stillen Gesellschafters (=AG) an die Kapitalgesellschaft (=Bf.) unter den Voraussetzungen des § 2 KVG grundsätzlich der GesSt.

Allerdings wendet die Bf. zunächst ein, Versorgungsbetriebe des öffentlichen Verkehrs seien von der Besteuerung ausgenommen:

Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG

Art. 8 KapAnsRL sieht die Möglichkeit vor, dass Mitgliedstaaten Versorgungsbetriebe befreien können, wenn deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz von Gebietskörperschaften ist.

Die Befreiungsbestimmung des KVG ist jedoch enger gefasst. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG sind von der Besteuerung ausgenommen Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften, die der Versorgung der Bevölkerung ua. mit dem öffentlichen Verkehr dienen (Versorgungsbetriebe), wenn die Anteile an der Gesellschaft ausschließlich einer Gebietskörperschaft gehören und die Erträge der Gesellschaft ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.

Abgesehen von Bedenken, ob die Bestimmung des KVG richtlinienwidrig sein könnte (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG Rz 525), gilt es im gegenständlichen Fall vor allem die folgenden Tatbestandsmerkmale zu überprüfen:

1.) Versorgungsbetrieb

Der genehmigte Linienverkehr oder Schülerbeförderungen sind als öffentlicher Verkehr anzusehen (Brönnner/Kamprad, KVG, § 7 Rz. 9).

Für die Entscheidung, ob eine inländische Kapitalgesellschaft (Bf.) Versorgungszwecken dient, kommt es auf den Charakter des Unternehmens an. Die Versorgung der Bevölkerung braucht nicht ausschließlicher Gesellschaftszweck zu sein; Nebengeschäfte sind grundsätzlich nicht steuerschädlich, sie werden es aber dann, wenn sie dem Unternehmen im ganzen einen anderen Charakter geben. In einem solchen Fall geht die Abgabenbegünstigung auch für die Versorgungsleistungen verloren (vgl. Dorazil, Kommentar zum KVG).

Im gegebenen Fall erbringt die Versorgungsleistung die Bf., die S-GmbH, durch den im Rahmen ihres Unternehmens geführten Teilbetrieb des Linienbusverkehrs und Schulbusverkehrs im Stadtgebiet Stadt.

Daneben betreibt die Bf. noch weitere Teilbetriebe (Busbetrieb, Reisebüro-Filialnetz, Reiseveranstalter).

Unter Teilbetrieb ist nach hM ein organisatorisch in sich geschlossener mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebs zu verstehen, der in der Lage wäre, denkt man die Overheadfunktionen weg, für sich alleine die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen.

Bei einem Autobusunternehmen zählen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen die Betriebsliegenschaft, die Geschäftsräumlichkeiten sowie der Fuhrpark (VwGH 27.11.1978, 0059/78).

Im Zeitpunkt der Errichtung der stGes gehörten 27 Autobusse zum VB. Ebenso die konzessionierten Linien des Schulbusverkehrs und der Linienverkehr im Stadtgebiet von Stadt, ideelle Anteile an der Betriebsliegenschaft samt Gebäude (Bürogebäude, Tankstelle, Werkstätte, Garage, Waschstraße), Büro- und Betriebsausstattung, Werkzeuge und div. Zubehöranlagen. Gemäß Pkt. II (2) 2. des Vertrages über die stGes *"werden die der Bf. gehörenden Anlagen mit Priorität für den Linienverkehr und mit der restlichen Kapazität für die übrigen Teilbetriebe verwendet."* Künftige Einrichtungen dieser Art gehören ebenfalls, soweit sie dem Linienverkehr dienen werden, in den Bereich der stGes (Pkt. II (4)).

Folglich stellt der Teilbetrieb "VB" für sich betrachtet einen Versorgungsbetrieb im Sinne des § 6 KVG dar, welcher nach seinem Charakter ausschließlich der Versorgung der Bevölkerung mit öffentlichem Verkehr dient. Dies wird vom GVG auch nicht in Abrede gestellt.

Allerdings vertritt das GVG den Standpunkt, bei der steuerlichen Beurteilung sei auf die Kapitalgesellschaft insgesamt (GmbH) abzustellen und nicht auf ein isoliertes Teilergebnis eines Teilbetriebes.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Rechnungswesen eine exakte Abgrenzung zwischen den Teilbetrieben erfolgt. Ausgehend von der Eröffnungsbilanz der stGes aus dem Jahr 1984, in welcher das gesamte, dem VB dienende Betriebsvermögen ausgewiesen und durch die Einlage der AG abgedeckt war, wird jeweils nach den Rechnungslegungsvorschriften ein eigener Jahresabschluss des VB ermittelt wird, welcher den Jahreserfolg der stGes ergibt. Den Erlösen des VB werden die Aufwendungen, zugerechnet nach dem Prinzip der Kostenverursachung, gegenübergestellt.

Gemäß Punkt II (1) des Gesellschaftsvertrages beschränkt sich die Beteiligung der AG auf den Teilbetrieb mit seinen Buslinien sowie den Schulbusverkehr innerhalb des Stadtgebietes.

In concreto kommen die GesSt-pflichtigen Leistungen des stillen Gesellschafters somit ausschließlich dem Teilbetrieb zugute und erbringt der Teilbetrieb alleine die begünstigten Versorgungsleistungen.

Wenn aber die stGes (welche sich auf den Teilbetrieb beschränkt) ein Gesellschaftsrecht darstellt und die freiwilligen Leistungen des stillen Gesellschafters (=AG) bei der Kapitalgesellschaft (=Bf.) grundsätzlich der GesSt unterliegen (siehe oben), so ist nicht ersichtlich, warum diese freiwilligen Leistungen und Zuschüsse an den Teilbetrieb - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - der Befreiung nicht zugänglich sein sollen.

2.) ausschließliche Beteiligung einer Gebietskörperschaft

Diesbezüglich schließt der VwGH in seiner ständigen Judikatur aus dem Wort "gehören", dass eine bloß mittelbare Beteiligung einer Gebietskörperschaft für die Steuerbefreiung nicht genügt. Dem hat sich das GVG in seiner Argumentation angeschlossen.

Demgegenüber erachtet der VfGH ein Treuhandverhältnis in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Steuerbefreiung als nicht schädlich, sondern hält vielmehr die Verweigerung der Befreiung einer Gesetzlosigkeit gleich (VfGH 16.6.1979, B 421/77).

Die Befreiungsbestimmung des KVG soll der Förderung von Versorgungsbetrieben dienen. Bei diesen Betrieben wird wegen der ausschließlichen Zurechnung der genannten Einrichtungen zu den Gebietskörperschaften privates Gewinnstreben ausgeschlossen. Der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens kommt ausschließlich der Gebietskörperschaft zu. Soweit Gebietskörperschaften Versorgungsbetriebe aus organisatorischen Gründen ausgliedern, sollen Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln nicht durch GesSt-Belastungen

geschmälert werden. Nach dem Gesetzeszweck macht es keinen Unterschied, ob die Gebietskörperschaft Anteile an einem Versorgungsbetrieb unmittelbar oder bloß mittelbar halten. In beiden Fällen geht es vorrangig um die Aufrechterhaltung der für die Bevölkerung nützlichen und notwendigen Versorgungsbetriebe.

Auch der reine Wortlaut der Bestimmung verlangt keinen unmittelbaren Anteilsbesitz, wie dies der Gesetzgeber in anderen Bestimmungen durchaus formuliert. Vielmehr lässt sich aus der jüngsten Rechtsprechung des VfGH über die *"Unzumutbarkeit des Gebrauches überflüssiger Worte"* ableiten, dass der Gesetzgeber nur dann eine unmittelbare Anteilszugehörigkeit als Tatbestandsvoraussetzung einer Abgabenbefreiung fordert, wenn er dies auch ausdrücklich erwähnt.

(vgl. Reinhold Beiser, Gesellschaftssteuernbefreiung für Versorgungsbetriebe nur bei unmittelbarem Anteilsbesitz? RdW 1997, 756)

In gleicher Weise argumentieren Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014), Rz 1170:

UE lässt sich das Erfordernis der Unmittelbarkeit weder aus dem Wortlaut der Norm noch aus ihrem Zweck ableiten (so auch BFH 16.12.1981, II R 89/80 BStBl. 1982, 266). Die Abgabenbefreiung gem. § 6 Abs 1 Z 2 lit b KVG steht uE nach zutreffender Rechtsprechung des VfGH dann zu, wenn die neben der Gebietskörperschaft Anteile haltenden Gesellschafter bloß Treuhänder der Gebietskörperschaft sind (VfGH 16.6.1979, B 421/177). Folgt man der Auffassung des VfGH zur Treuhand, besteht schon nach einem Größenschluss kein Anlass, die Befreiung bei Zwischenschaltung einer Holding zu versagen.

Dem schließen sich Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG Rzn. 532 und 533, unter Berufung auf den BFH und die KapAnsRL an.

Der BFH bejaht die GesSt-Befreiung für Holdingkonstruktionen. Im Gegensatz zur Befreiungsbestimmung der lit. a verlangt die lit. b nicht, dass die Versorgung der Bevölkerung unmittelbar erfolgt. Die Begründung für diese unterschiedliche Regelung liegt darin, dass Versorgungsbetriebe vielfach Verbundsysteme erfordern. Die dabei notwendigen gesellschaftsrechtlichen Formen können auch mehrstufige Beteiligungen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an der Gesellschaft erforderlich machen. Maßgebend ist allerdings, dass das in der Gesellschaft gebundene Kapital - mittelbar oder unmittelbar - für die genannten Versorgungsbetriebe eingesetzt wird. Auch Kinnebrock/Meulenbergh sind der Ansicht, dass für die Steuerbefreiung die Unterhaltung der Versorgungsbetriebe durch Tochtergesellschaften ausreichend ist. ... Im Übrigen deckt sich diese Auffassung auch mit der KapAnsRL. Dort lautet es "im Besitz", was auf die Anerkennung einer mittelbaren Beteiligung hindeutet.

Das BFG teilt die in der Literatur überwiegend vertretene Ansicht, es wäre nicht sinnvoll, die Bereitstellung von Versorgungsbetrieben durch GesSt-Belastungen zu erschweren. Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zur Aufrechterhaltung des ausgegliederten Versorgungsbetriebes sollen nicht durch GesSt geschmälert werden.

Eine teleologische Interpretation der Befreiungsbestimmung führt zur Befreiung von Gesellschaftereinlagen, die über eine Holdinggesellschaft in eine Kommunalversorgungsgesellschaft fließen. Derartige Einlagen dienen lt. Beiser der Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen und somit der Förderung des Gemeinwohls, weshalb eine Belastung derartiger Maßnahmen mit GesSt nicht sinnvoll wäre (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG Rz 531).

Es sollte der Gebietskörperschaft möglich sein, im Rahmen ihrer Gestaltungsmöglichkeiten Gewinn- und Verlustbetriebe auszugleichen. Die Art der Organisationsstruktur sollte auf die funktional ausgerichtete Befreiung von Versorgungsbetrieben der öffentlichen Hand keinen Einfluss haben. Ebenso sollten sinnvolle Organisationsstrukturen nicht durch die Gewährung oder Nichtgewährung von GesSt-Befreiungen behindert werden (nochmals Beiser, RdW1997, 756).

3. Zufließen der Erträge

Gemäß Punkt VIII (10) trifft der Gewinn und Verlust des Teilbetriebes zur Gänze die AG.

Nach diesem Vertragswortlaut würde ein Ertrag aus dem Teilbetrieb "VB" der Bf. ausschließlich der AG und daher mittelbar der Stadt zufließen. Allerdings handelt es sich bei dem Versorgungsbetrieb offenkundig um einen dauerhaft verlustbringenden Betrieb, welcher nach dem bisher Gesagten und der ratio des Gesetzes, welche eindeutig die Förderung von Versorgungsbetrieben zum Ziel hat, umsomehr begünstigt werden sollte.

In einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise übernimmt somit (mittelbar) die Stadt alleine die Aufrechterhaltung des VB. Die AG stellt sowohl sämtliche eingesetzten Mittel bereit und übernimmt auch die entstehenden Verluste zur Gänze. Die Bf. erhält dagegen nur einen Ersatz für 1.) konkreten Aufwand (Pauschalentgelt für Geschäftsführung und Verwaltung) sowie 2.) kalkulatorische Kosten (Vergütung für Know-how, Wagnis und Risiko).

Im Ganzen betrachtet stellt sich der Sachverhalt nach Ansicht des BFG daher so dar, dass **nach dem Gesetzeszweck** die Begünstigung nicht versagt werden darf. Der Teilbetrieb "VB" verfolgt ausschließlich begünstigte Zwecke, indem im Stadtgebiet Wels der Linienbusverkehr und Schulbusverkehr betrieben wird. Auch wenn die Stadt diesen Versorgungsbetrieb nicht selbst betreibt, sondern sich hierfür der Erfahrung und Mittel eines örtlichen, einschlägigen Unternehmens bedient, übernimmt sie durch die ihr gehörige AG sämtliche damit in Zusammenhang stehende Belastungen (Kapitaleinlagen in Höhe des betriebsnotwendigen Kapitals und monatliche Zuschüsse zur Deckung des jährlichen Betriebsabganges).

Eine eingehende rechtliche Auseinandersetzung damit, ob überdies eine vertraglich rechtzeitig zugesicherte Verlustübernahmezusage anzunehmen sei, erübrigt sich.

Es ist daher keine GesSt vorzuschreiben und der Beschwerde stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In Anbetracht des Abweichens des Erkenntnisses des BFG von der bisherigen ständigen Rechtsprechung des VwGH aufgrund der nicht einheitlichen Rechtsprechung von VwGH, VfGH und BFH wird eine Revision zugelassen.

Linz, am 21. November 2019