

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache X Betriebsgesellschaft m.b.H., ADR, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 24.01.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.01.2012, ErfNr*** betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gesellschaftsteuererklärung

Mit Gesellschaftssteuererklärung vom 9. Dezember 2011 zeigte die steuerliche Vertretung der X Betriebs GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an, dass die Bf. einen Gesellschafterzuschuss als freiwillige Leistung iSd § 2 Z. 4 KVG mit einem Wert der Leistung (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG) in Höhe von € 2.775.000,00 erhalten habe.

Bescheid

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2012 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang unter Hinweis auf die Erklärung Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG in Höhe von € 27.750,00 fest.

Berufung

Gegen den Bescheid wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben und zum Sachverhalt Folgendes vorgebracht:

„1. Vertragliche finanzielle Ausstattungsverpflichtung des Y:

Mit Vereinbarung vom 28. März 2007, abgeschlossen zwischen dem Y(Y), einerseits, und der X Betriebsgesellschaft mbH (X), andererseits, wurde letztere zum Betrieb des X verpflichtet und eine bestimmte Aufgabenteilung zwischen Y und X vereinbart.

*Danach obliegt der X im Wesentlichen die Führung des X in ORT, der ***** in ORT2 und die ***** für den Y. Der Y ist Alleingesellschafter der X, die als Erfüllungsgehilfe des Y fungiert und deren Wirken dem Y wie eigenes Wirken zuzurechnen ist.*

Der Y ist gemäß § 3 der genannten Vereinbarung („Finanzielle Ausstattungsverpflichtung“) verpflichtet, seine Einnahmen, insbesondere aus Spenden und Verlassenschaften und sonstigen Zuwendungen, soweit sie nicht für die Erfüllung des Zwangsausgleichs des Y benötigt werden, in erster Linie der X für die von der Y zu bewältigenden Aufgaben zur Verfügung zu stellen.

Nach einer ergänzenden Klarstellung vom 10. Juli 2008 zu der genannten Vereinbarung ist diese Bestimmung so zu verstehen, dass 95 % der zahlungswirksamen Veränderung des Finanzmittelbestandes (ermittelt laut Fachgutachten der KWT), maximal jedoch der Jahresfehlbetrag der X, als Gesellschafterzuschuss vom Y an die X zu leisten sind.

Die finanzielle Ausstattungsverpflichtung wurde für das Jahr 2010 mit einem Betrag in Höhe von EUR 2,775.000,00 ermittelt und als Gesellschafterzuschuss des Y an die X verbucht, wodurch deren Jahresfehlbetrag 2010 in Höhe von EUR 2,775.915,96 abgedeckt wurde.

Festzuhalten ist, dass der Gesellschafterzuschuss zur Abdeckung des Verlustes des Jahres 2010 auf der oben dargestellten vertraglichen Vereinbarung beruht.“

Rechtlich wurde unter Hinweis auf EuGH 1.12.2011 2011 Rechtssache C-492/10 Immobilien Linz GmbH & Co. KG ausgeführt, dass der Gesellschafterzuschuss des Y keine Gesellschaftsteuerpflicht begründe, nachdem dieser von Y in Erfüllung seiner im Jahr 2007 vertraglich eingegangenen finanziellen Ausstattungsverpflichtung zur Abdeckung des Jahresfehlbetrages 2010 an die X zu leisten gewesen sei.

Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Über Ergänzungsersuchen vom 3.2.2012 übersandte die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA mit Schreiben vom 9.2.2012 eine Kopie der Vereinbarung vom 28.3.2007, sowie eine Kopie der ergänzenden Klarstellung vom 10.7.2008.

Diese haben (auszugsweise) folgenden Inhalt:

„VEREINBARUNG

Abgeschlossen- zwischen

1. Y

im folgenden kurz „Y“ genannt einerseits und

2. X Betriebsgesellschaft mbH,

im folgenden kurz „Betriebsgesellschaft“ genannt

wie folgt:

PRÄAMBEL

Im Rahmen des Konkurses über das Vermögen des Y wurde aus Anlass der Betriebsschließung des vom Y in ORT betriebenen X eine Auffanggesellschaft (= die Betriebsgesellschaft) gegründet, die hinkünftig auf Dauer den Betrieb des X führen soll. Im Hinblick auf das zum Zeitpunkt der Betriebsschließung anhängige Konkursverfahren über das Vermögen des Y wurde die Betriebsgesellschaft von der gegründet, die ihrerseits dem Y das Anbot auf Abtretung von 100% der Geschäftsanteile an der Betriebsgesellschaft unterbreitet hat. Der Y wird dieses Abtretungsanbot nach rechtskräftiger Aufhebung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Y vollinhaltlich annehmen.

Diese Vereinbarung bezweckt die Regelung einer zukünftigen Aufgabenteilung zwischen dem Y einerseits und der Betriebsgesellschaft andererseits, die Festlegung der einzelnen Entscheidungsstrukturen, die Verpflichtung des Y zur Finanzierung der Betriebsgesellschaft sowie sonstige Ausführungsbestimmungen.

1. Aufgabenteilung

Die Vertragsparteien vereinbaren, die bis zur Betriebsschließung des X vom Y alleine bewältigten Aufgaben mit Wirksamkeit ab 1.3.2007 wie folgt verbindlich aufzuteilen:

.....

2. Funktionale Trennung von Y und Betriebsgesellschaft

.....

3. Finanzielle Ausstattungsverpflichtung des Y

Der Y ist verpflichtet, seine Einnahmen insbesondere aus Spenden und Verlassenschaften bzw. sonstige Zuwendungen, soweit sie nicht für die Erfüllung des Zwangsausgleiches im Verfahren benötigt werden, in erster Linie der Betriebsgesellschaft für die von der Betriebsgesellschaft zu bewältigenden Aufgaben zur Verfügung zu stellen. Hievon ausgenommen ist der zur Bewältigung der vereinseigenen Aufgaben benötigte Finanzbedarf, der der Höhe nach jedoch mit 5% der Gesamteinnahmen des Y eines jeden Jahres höchstens jedoch mit € 150.000,- beschränkt ist.

.....“

„Ergänzende Klarstellung zur Vereinbarung vom 28.3.2007

Präambel:

Mit Vereinbarung vom 23.3.2007 zwischen dem Y(nachfolgend Y) und der X Betriebsgesellschaft mbH (nachfolgend X) wurde der X die Führung des X in ORT sowie

der ***** in Brunn/Gebirge übertragen. Des Weiteren übernahm die X die ***** sowie die Verwaltungstätigkeiten (Sekretariat und Rechnungswesen) für den Y.

Der Y ist gemäß Punkt 3 der obigen Vereinbarung vom 28.3.2007 verpflichtet, seine Einnahmen bis auf 5% (höchstens EUR 150.000,-) für vereinseigene Aufgaben in erster Linie der X zur Erfüllung deren Aufgaben zur Verfügung zu stellen.

Ergänzende Klarstellung:

Die oben angeführte Bestimmung in Punkt 3 ist so zu verstehen, dass 95% der zahlungswirksamen Veränderung des Finanzmittelbestandes (ermittelt laut Fachgutachten der KWT), maximal jedoch der Jahresfehlbetrag der X, als Gesellschafterzuschuss vom Y an die X zu leisten sind.

Wien, am 10. Juli 2008“

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nahm Einsicht in den Veranlagungsakt der X BetriebsgesmbH und fertigte Kopien von den Anhängen zu den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2007, zum 31. Dezember 2008 und zum 31. Dezember 2009, sowie von der Bilanz zum 31. Dezember 2010 und dem Anhang zur Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung für 2010 an, welche im Bemessungsakt ErfNr*** erliegen.

Vorlage der Beschwerde an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 8.6.2012 (der in Kopie auch der Bf. übersandt wurde) legte das FA das Rechtsmittel – ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen – dem UFS zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht stellte das FA den Antrag die Berufung als unbegründet abzuweisen und führte dazu aus:

„Hier handelt es sich vereinbarungsgemäß (Vereinbarung v. 28.3.2007 und ergänzende Klarstellung v. 10.7.2008) um eine Zurverfügungstellung der Einnahmen in der Höhe von 95% durch die Alleingesellschafterin zur Erfüllung der Aufgaben der Berufungswerberin in Form eines Gesellschafterzuschusses, wobei die Höhe des Zuschusses mit dem Jahresfehlbetrag gedeckelt ist.

Eine Verpflichtung zur Verlustabdeckung ist nicht vereinbart sondern eine Leistung zur Aufgabenerfüllung schlechthin. Ein Konnex zum Verlust besteht bloß in der Begrenzung der zur Verfügung zu stellenden Einnahmen mit dem Jahresfehlbetrag. Desweiteren hängt die Mittelzufuhr von der Einnahmenerzielung der Alleingesellschafterin ab. Ein Fall wie der des EuGH-Urteils v. 1.12.2011, Rs C-492/ 10, Immobilien Linz GmbH & Co KG, liegt daher nicht vor. Der EuGH hat in diesem Urteil nur seine Rechtsmeinung betreffend Ergebnisabführungsverträge auf Einzelzusagen zur im Voraus verpflichteten Verlustabdeckung ausgedehnt.“

Stellungnahme Bf. 22.6.2012

Dazu brachte die Bf am 22.6.2012 eine Stellungnahme beim UFS ein und ergänzte ihre Berufung wie folgt:

„1. Konsolidierter Budgetvoranschlag 2010

In Punkt A 1 der Berufung vom 24. Jänner 2012 wurde bereits dargestellt, dass der Y welcher Alleingesellschafter unserer Mandantin ist, eine finanzielle Ausstattungsverpflichtung zugunsten seiner Tochtergesellschaft (unserer Mandantin) nach Maßgabe der genannten Vereinbarung übernahm. Es ist zutreffend, dass diese finanzielle Ausstattungsverpflichtung mit dem Fehlbetrag des betreffenden Geschäftsjahres unserer Mandantin nach oben hin begrenzt ist.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass jedes Jahr ein konsolidierter Budgetvoranschlag für das kommende Geschäftsjahr zu erstellen und vom Vorstand des Y zu genehmigen ist.

Der konsolidierte Budgetvoranschlag 2010 wurde im Rahmen der Vorstandssitzung des Y genehmigt.

Der Jahresabschluss unserer Mandantin für das Geschäftsjahr 2010 weist einen Jahresfehlbetrag in Höhe von EUR 2,775.915,96 aus, der durch einen Zuschuss des Alleingesellschafters in Höhe von EUR 2,775.000,00 vertragsgemäß abgedeckt wurde.

2. Rs Immobilien Linz GmbH & Co KG - Pflichtleistung vs freiwillige Leistung

Mit dem Urteil in der Rs Immobilien Linz GmbH & Co KG hat der EuGH seine bisherige Rechtsprechungslinie bestätigt:

Die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft erhöhe zwar das Gesellschaftsvermögen und trage zu einer Stärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft bei, allerdings sei davon abgehend eine Ausnahme zu machen, wenn der Gesellschafter die Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernehme, die er bereits vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist. Diese Ausnahme sei dadurch gerechtfertigt, "[...] dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. In dem besonderen Fall, dass - wie im Ausgangsverfahren - eine solche Verpflichtung vor der Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangen worden ist, steht fest, dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben." Demnach ist die Abdeckung der Verluste der Immobilien Linz GmbH & Co KG durch die Gemeinde als deren Gesellschafter nicht als freiwilliger Zuschuss iSd Art 4 Abs 2 Buchst B der RL 69/ 335/ EWG bzw in weiterer Folge des § 2 Z 4 KVG der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

Daraus folgt, dass nicht nur Verlustübernahmeverpflichtungen, welche auf einem Ergebnis- abführungsvertrag beruhen, sondern auch alle anderen Zusagen eines Gesellschafters zur Verlustabdeckung, die im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses getroffen werden, zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens iSd KVG führen und somit keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen, soweit derartige Zusagen vor Eintritt der Verluste erfolgen. Aus dem Urteil des EuGH in der Rs Immobilien Linz

zugrunde liegenden Sachverhalt kann zudem abgeleitet werden, dass auch dann keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn die Zusage zur Verlustabdeckung betragsmäßig beschränkt wird oder sich nur auf einen Teil des Verlustes bezieht (vgl. Aigner-Kofler-Tumpel, Keine Gesellschaftsteuerpflicht für einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung vor Verlust-eintritt, SWK 2012, 72 ff).

3. Zusammenfassung

Der Jahresfehlbetrag unserer Mandantin betrug im Jahr 2010 EUR 2.775.915,96. Er wurde durch einen Zuschuss des Alleingesellschafters unserer Mandantin in Höhe von EUR 2,775.000,00 in Erfüllung der finanziellen Ausstattungsverpflichtung, die im Jahr 2007, also noch vor dem Zeitpunkt der Entstehung des Jahresfehlbetrages des Jahres 2010, vertraglich vereinbart worden war, gedeckt. Darüber hinaus wird zu Beginn eines jeden Geschäftsjahres ein konsolidierter Budgetvoranschlag erstellt und vom Vorstand des Y genehmigt. So budgetierte die Geschäftsführung unserer Mandantin für das Geschäftsjahr 2010 einen Fehlbetrag zu Beginn des Geschäftsjahres 2010; die Genehmigung des Budgets 2010 erfolgte im Rahmen eines konsolidierten Budgets 2010 durch den Vorstand des Y.

Dass unsere Mandantin aus dem Betrieb des Tierschutzhauses Verluste erleiden wird, war dem Y als Alleingesellschafterin unserer Mandantin voll bewusst. Aus diesem Grund wurde auch die finanzielle Ausstattungsverpflichtung übernommen. Im Übrigen weist die Begrenzung der Zuschüsse mit dem Verlust der GmbH eindeutig darauf hin, dass keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gewollt war, sondern nur auf die Abdeckung der Verluste - nach Maßgabe der dem Verein verfügbaren Mittel – abgezielt wurde.

Wir kommen unverändert zu dem Schluss, dass die Übernahme des Fehlbetrages der X Betriebsgesellschaft mbH für das Geschäftsjahr 2010 in Höhe von EUR 2,775.000,00 durch deren Alleingesellschafter, den Y in Erfüllung der von diesem lange vor Eintritt des Verlustes 2010 vertraglich eingegangenen finanziellen Ausstattungsverpflichtung erfolgte. Mit der vertraglich übernommenen finanziellen Ausstattungsverpflichtung, die zudem durch das zu Beginn des Geschäftsjahres 2010 erstellte und genehmigte Budget 2010 noch konkretisiert wurde, wurde die Abdeckung des Verlustes 2010 unserer Mandantin sichergestellt, ohne dass dadurch das Gesellschaftsvermögen erhöht wurde, weshalb der berufungsgegenständliche Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 2,775.000,00 nach unserer Rechtsauffassung keiner Gesellschaftsteuerpflicht unterliegt.“

Übergang der Zuständigkeit aufs BFG – GA 1080

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Zuständig für diese Rechtssache war zunächst auf Grund der Geschäftsverteilung die Gerichtsabteilung 1080.

Von der Leiterin der GA 1080 wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgelegten Bemessungsakt (ErfNr***) sowie durch Firmenbuchabfragen zur Firmenbuchnummer FN*** betreffend die X Betriebsgesellschaft mbH

Vorbereitungsvorhalt 2.8.2016

Mit Vorhalt vom 2. August 2016 teilte die damals nach der Geschäftsverteilung zuständige Berichterstatteerin der Bf. in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt.

Darin wurde ua folgendes ausgeführt:

"entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

" Im Jahr 2010 erhielt die Bf von ihrer Alleingesellschafterin einen Zuschuss in Höhe von € 2,775.000,-. Dieser Zuschuss wurde im Jahresabschluss zum 31.12.2010 erfasst. Die Bf erwirtschaftete im Jahr 2010 einen Jahresfehlbetrag in Höhe von € 2,775.915,96 und verzeichnete letztendlich einen Jahresgewinn von € 1.701,31.

Die Einsicht ins Firmenbuch hat ergeben, dass am 6. Februar 2007 die Erklärung zur Errichtung der X Betriebsgesellschaft mbH unterzeichnet wurde und dass der Y seit 31.10.2007 als Alleingesellschafterin dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen ist.

...

Im vorliegenden Beschwerdefall hatte sich die Gesellschafterin im Jahr 2007/2008 rechtsverbindlich verpflichtet, an die Bf 95% ihrer Einnahmen maximal aber den Jahresfehlbetrag als Gesellschafterzuschuss zu leisten.

Im Jahr 2010 wurden im Jahresabschluss der Bf (in der Gewinn und Verlustrechnung) die Kapitalrücklagen mit Null ausgewiesen. Die Zusammensetzung und Entwicklung der Kapitalrücklage wurde mit dem Zugang eines Gesellschafterzuschusses in Höhe von € 2,775.000,- und dessen Auflösung erklärt.

Der beschwerdegegenständliche Zuschuss ist ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Bf erfolgt.

Auch die zwischen der Bf und der Gesellschafterin geschlossenen Vereinbarungen stellen sich nicht als Verpflichtung zur Verlustabdeckung dar. Vielmehr sind bis zu 95% der Einnahmen der Gesellschafterin der Bf zur Erfüllung ihrer Aufgaben zur Verfügung zu stellen eine Verpflichtung zur Verlustabdeckung lässt sich daraus nicht ableiten.“

Stellungnahme Bf. 14.9.2016

Die dazu von der Bf. abgegebene Stellungnahme der Bf. vom 14.9.2019 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1. VERLUSTABDECKUNGSVERPFLICHTUNG

Bereits im Jahr 2007, in dem die Beschwerdeführerin gegründet wurde, war sowohl für die Gesellschaft als auch für den Y als Alleingesellschafterin klar, dass laufende Verluste,

die nicht aus eigenen finanziellen Mitteln finanziert werden können, in erheblichem Ausmaß anfallen werden. Dies ergibt sich schon aus der Errichtungserklärung der Beschwerdeführerin.

1.1. Errichtungserklärung

Die Beschwerdeführerin wurde am 20. Februar 2007 erstmals in das vom Handelsgericht Wien geführte Firmenbuch zu FN*** eingetragen. Die Errichtungserklärung vom 6. Februar 2007 bestimmte den Unternehmensgegenstand wie folgt:

“Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb des X und die Vornahme aller Maßnahmen, Handlungen und Vorkehrungen, die der Pflege, ärztlichen Versorgung und generell dem Wohl aller dem Tierschutzhaus anvertrauten Tiere direkt oder indirekt dienen oder zur Erfüllung dieses Zieles erforderlich oder zweckmäßig sind.

Die Gesellschaft dient ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger Zwecke und ist damit eine gemeinnützige Körperschaft gem. §§ 34 bis 47 BAO, BGBl. 1964/ 194 in der geltenden Fassung.”

Im Rahmen der außerordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin vom 6. September 2007 wurde eine Neufassung der Errichtungserklärung beschlossen. Unter anderem wurde der Unternehmenszweck in § 3 um einen Einleitungssatz ergänzt, demzufolge die Tätigkeit des Unternehmens nicht auf Gewinn gerichtet ist:

„Das Unternehmen, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt den Tierschutz. “

§ 4 der geänderten Errichtungserklärung bestimmt, mit welchen ideellen und materiellen Mittel der Unternehmenszweck erreicht werden soll:

„2. Als ideelle Mittel dienen:

a) Fortbetrieb des X seit 1. März 2007, das bis zu diesem Zeitpunkt vom Wiener Tierschutzbetrieb betrieben wurde,

b) Instandhaltung des X und Errichtung, Instandsetzung und Instandhaltung von
*****,

c) Information und Aufklärung der Öffentlichkeit, insbesondere der Jugend,

d) Förderung allgemein tierfreundlichen Gedankenguts,

e) Sonstige dem Unternehmenszweck dienende Aktionen.

3. Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:

a) Entgelte aus unternehmerischen Tätigkeiten der Gesellschaft,

aa) Leistungen aus der Pflege, Versorgung und der Vornahme aller Maßnahmen, Handlungen und Vorkehrungen, die dem Wohl der dem X anvertrauten Tiere direkt oder indirekt dienen,

bb) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,

- b) Spenden, Sammlungen, Vermächtnissen, Subventionen, Schenkungen und sonstigen freiwilligen Zuwendungen, auch von Todes wegen,
- c) Kapitalerträgen,
- d) Einlagen des Gesellschafters. “

Daraus erhellt, dass die Beschwerdeführerin aus dem Fortbetrieb des X laufende Betriebsverluste zu erwarten hatte.

1.2. Y- Zwangsausgleich im April 2007

Was die finanzielle Situation des Y betrifft, also der Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin seit Ende Oktober 2007, so wurde diese durch das seinerzeitige Insolvenzverfahren wesentlich geprägt:

Über das Vermögen des Y wurde mit Beschluss der Konkurs eröffnet; die Schließung des Unternehmens mit 28. Februar 2007 wurde mit Beschluss vom 26. Februar 2007 genehmigt.

Im Rahmen des Konkurses über das Vermögen des Y wurde aus Anlass der Betriebsschließung des vorn Y betriebenen X die Beschwerdeführerin als Auffanggesellschaft (= Betriebsgesellschaft) gegründet. Ihr Unternehmenszweck war, auf Dauer den Betrieb des X fortzuführen. Im Hinblick auf das zum Zeitpunkt der Betriebsschließung anhängige Konkursverfahren über das Vermögen des Y wurde die Beschwerdeführerin von der *GmbH gegründet, die ihrerseits dem Y ein Angebot auf Abtretung des 100 %igen Geschäftsanteils an der Beschwerdeführerin unterbreitete. Die Abtretung des Geschäftsanteils wurde am 31. Oktober 2007 in das Firmenbuch *** eingetragen, nachdem mit Beschluss vom 17. April 2007 der Zwangsausgleich angenommen worden war, der dem Y seinen Fortbestand ermöglichte.

1.3. Finanzielle Ausstattungsverpflichtung des Y

Der Y und die Beschwerdeführerin schlossen am 28. März 2007 eine Vereinbarung, worin sich die Beschwerdeführerin zum Betrieb des X verpflichtete und eine bestimmte Aufgabenverteilung vereinbart wurde. S 3 dieser Vereinbarung enthält eine finanzielle Ausstattungsverpflichtung, wonach der Y „sich verpflichtet, seine Einnahmen, insbesondere aus Spenden und Verlassenschaften und sonstigen Zuwendungen, soweit sie nicht für die Erfüllung des Zwangsausgleiches des Y [Anmerkung: Y] benötigt werden, in erster Linie der X [Anmerkung: X Betriebsgesellschaft mbH] für die von Y zu bewältigenden Aufgaben zur Verfügung zu stellen. “

In Form einer ergänzenden Klarstellung zur vereinbarten Ausstattungsverpflichtung wurde im Juli 2008 von den Vertragsparteien festgehalten, dass die Bestimmung des Punktes 3 der Vereinbarung vom 28. März 2007 „so zu verstehen (ist), dass 95 % der zahlungswirksamen Veränderung des Finanzmittelbestandes (...), maximal jedoch der Jahresfehlbetrag der X, als Gesellschafterzuschuss vom Y an die X zu leisten sind.“

Durch diese Klarstellung der Vereinbarung vom 28. März 2007 wurde hinsichtlich der finanziellen Ausstattungsverpflichtung dokumentiert, dass die Absicht des Gesellschafters der Beschwerdeführerin nicht — wie von der belangten Behörde behauptet — in einer beliebigen Leistung zur Aufgabenerfüllung bestand, sondern infolge der Deckelung eben ausschließlich der Verlustabdeckung dienen sollte.

Im Übrigen ging der Gesellschafter unbestritten vor Eintritt der Verluste des Jahres 2007 die vertragliche Verpflichtung ein, bis zur Höhe des künftigen Jahresfehlbetrages einen Gesellschafterzuschuss zu leisten. Für einen derartigen Fall macht, so führt der BFG in seinem Erkenntnis vom 5. Februar 2015, RV/3100459/2013 aus, „der EuGH (...) eine Ausnahme von der Gesellschaftsteuerpflicht, da die damit eingegangene Verlustabdeckungsverpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden.“

1.4. Resümee zur Verlustabdeckung

Es ist zutreffend, dass die Verluste nicht im Rahmen eines Jahresabschlusses formal festgestellt wurden. Der Jahresfehlbetrag wurde aber im Zuge der Bilanzierung ermittelt und stellte die Grundlage für den Gesellschafterzuschuss zum Zweck der Abdeckung des Jahresverlustes dar, zu dem sich der Gesellschafter noch vor Eintritt des Jahresverlustes vertraglich verpflichtet hatte. Dass Jahresverluste zu erwarten waren, erhellt deutlich S 3 der Errichtungserklärung der Gesellschaft, derzufolge die Tätigkeit der Unternehmung nicht auf Gewinn gerichtet ist. Und: „Die Gesellschaft dient ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger Zwecke und ist damit eine gemeinnützige Körperschaft gem. 55 34 bis 47 BAO, BGBl. 1964/ 194 in der geltenden Fassung.“

2. GEMEINNÜTZIGKEIT - GESELLSCHAFTSTEUERBEFREIUNG

Im Hinblick auf die zuvor angesprochene Gemeinnützigkeit ist die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 1 lit a KVG zu beachten.

2.1. § 6 Abs.1 Z1 lit a KVG

Nach § 6 Abs. 1 Z 1 lit a KVG sind die in § 2 KVG bezeichneten Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften von der Besteuerung ausgenommen, „die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der BAO in der jeweils geltenden Fassung dienen.“

Wie bereits oben unter Punkt 1.2. dargestellt, setzte die Beschwerdeführerin den Betrieb des X fort. Die Beschwerdeführerin wurde dadurch die Erfüllungsgehilfin des Y.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO müssen die begünstigten Zwecke grundsätzlich durch die Körperschaft selbst und unmittelbar gefördert werden. Nach § 40 Abs. 1 letzter Satz BAO ist die erforderliche Unmittelbarkeit der Förderung ausnahmsweise auch dann gegeben, wenn dies durch Dritte geschieht, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn dieser Dritte in einem Weisungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis zur Körperschaft steht bzw. verpflichtet

ist, die Rechtsgrundlage der Körperschaft zu befolgen (vgl. VwGH vom 10.3.2016, 2013/15/0216).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Fortbetrieb der allein zu diesem Zweck gegründeten Beschwerdeführerin eine Tätigkeit entfaltet, durch die die besondere Verantwortung der Gesellschaft für den Schutz des Tieres als Mitgeschöpf und Lebensbegleiter des Menschen unterstrichen wird. Es handelt sich dabei zweifelsfrei um eine gemeinnützige Tätigkeit, mit der die Beschwerdeführerin den begünstigten Zweck erfüllt. Die Beschwerdeführerin ist nicht nur vertraglich, sondern auch auf gesellschaftsrechtliche Art und Weise verpflichtet, den Weisungen des Y als ihres Alleingesellschafters zu folgen (vgl. VwGH vom 10.3.2016, 2013/15/0216; VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0209).

2.2. Resümee zur Gesellschaftsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 1 lit a KVG

Die Beschwerdeführerin ist Erfüllungsgehilfin des Y und entfaltet als solche eine Tätigkeit, durch die der gemeinnützige Zweck des Tierschutzes erfüllt wird.

Ihre Tätigkeit ist wie ein eigenes Wirken des Y anzusehen, da die Beschwerdeführerin nicht nur vertraglich, sondern auch auf gesellschaftsrechtliche Art und Weise verpflichtet ist, den Weisungen des Y als ihres Alleingesellschafters zu folgen.

3. ANTRAG AUF ERSATZLOSE AUFHEBUNG DES BESCHEIDES

Auf der Grundlage der obigen Ausführungen halten wir namens und im Auftrag der von uns steuerlich vertretenen Beschwerdeführerin den Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides vom 11.1.2012 aus den dargestellten Beschwerdegründen weiterhin aufrecht.

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. Oktober 2019 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1080 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Weitere Ermittlungen des BFG

Die nunmehr zuständige RichterIn nahm Einsicht ins Firmenbuch und ergibt sich dadurch, dass der Y (abgekürzt Y) nach wie vor Alleingesellschafter der Bf. ist und dass auch der Gesellschaftsvertrag der Bf. seit der Neufassung am 6. September 2007 unverändert ist.

Weiters wurden Abfragen im Abgabensinformationssystem (kurz AIS) und bei BP 2000 durchgeführt und ergibt sich daraus, dass die Bf. zur StNr**** veranlagt wird. Das Finanzamt ***** hat die Umsatzsteuer der Bf. stets mit € 0,00 festgesetzt, die Körperschaftsteuerfestsetzungen erfolgten stets in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer (die letzte Veranlagung erfolgte für 2018 am 10.10.2019).

Bei einer Außenprüfung für die Umsatzsteuer 2008-2010 und Körperschaftsteuer 2008-2010 zu ABNr*** wurde ua. die Gemeinnützigkeit der Bf. thematisiert. Ergebnis der

Außenprüfung war, dass es zu keiner Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen kommt (Bericht vom 26.4.2013).

Übermittlung des Vorhaltes und der Stellungnahmen ans FA

Am 21. Oktober 2019 übermittelte die nunmehr zuständige Berichterstatterin die Stellungnahmen der Bf. vom 22.6.2012 und vom 14.9.2016 sowie den Vorhalt des BFG vom 2.8.2016 zwecks Wahrung des Parteiengehörs mit der Gelegenheit zur Abgabe einer Gegenäußerung dem Finanzamt.

Weiteres wurde dem Finanzamt mitgeteilt, welche Ermittlungen noch durchgeführt wurden und welche Beweisergebnisse nunmehr vorliegen. Dabei wurde dem Finanzamt vorgehalten, dass nach Ansicht der Berichterstatterin auf Grund der Satzung die formellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit gegeben sind und dass nach der Aktenlage bisher kein Hinweis dafür vorliegt, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht den Bestimmungen der Satzung entspricht. Die durchgeführten Überprüfungen durch das zuständige Betriebsfinanzamt würden Indizien dafür darstellen, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung im maßgeblichen Zeitraum den Gemeinnützigkeitskriterien entsprach. Nach Ansicht der Berichterstatterin wäre daher - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat - der Beschwerde Folge zu geben und der angefochten Bescheid aufzuheben.

Stellungnahme FA 28.10.2019

Mit Schreiben vom 28.10.2019 gab das Finanzamt dazu eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Nach Ansicht des Finanzamtes liegen die formellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit vor.

Das Finanzamt kann nach der dem Finanzamt vorliegenden Aktenlage nicht beurteilen, ob die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entspricht. Da jedoch Seitens des direkten Finanzamtes keine gegenteiligen Feststellungen getroffen wurden, erscheint es wahrscheinlich, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entspricht.“

Zurücknahme der Anträge auf Senat und Mündliche Verhandlung

Mit Schreiben vom 6.11.2019 nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Rechtslage und Erwägungen:

Verwirklichung eines gesellschaftsteuerbaren Vorganges

Gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31.12.2015 (siehe § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014) ua. folgende Vorgänge

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;

2. 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;

...

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse, ...

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (vgl. VwGH 30.03.1998, 97/16/0331 mit weiteren Nachweisen).

Eine Leistung im Sinne des § 2 Z 2 KVG kann auch in der Verlustübernahme (Verlustabdeckung) bestehen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft bewirkt wird. Ob dem zu deckenden Verlust eine Vermögenseinbuße entspricht oder ob es lediglich um einen sog "Buchverlust" geht, wie er aus der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages iS des § 10 EStG 1972 § 10 erwächst, ist ohne Belang, wenn die Muttergesellschaft nach einem Ergebnisabführungsvertrag oder einer diesem gleichzuhaltenden Vereinbarung auch einen solchen Verlust übernommen hat, weil sie auch in diesem Fall mit der Übernahme eine Leistung iS des § 2 Z 2 KVG erbringt. Es besteht entgegen der Ansicht des BFH (im Urteil vom 17. 3. 1970, BStBl II 702) keinen Anlass, zwischen Buchverlusten und sonstigen Verlusten zu differenzieren. Auch dann, wenn die Muttergesellschaft einen Verlust (bloß) zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen übernommen hat, liegt eine Leistung der Muttergesellschaft iS des § 2 Z 2 KVG vor. Schon die Verlustübernahme bewirkt die Leistung iS des § 2 Z 2 KVG. Entlastet doch die Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft bereits in dem Zeitpunkt, in dem diese den Verlust im Einverständnis mit der Muttergesellschaft nicht mehr in ihrer Vermögensübersicht ausweisen muß, von eben diesem Verlust. Diese Entlastung tritt regelmäßig mit der Genehmigung der die Verlustübernahme beinhaltenden Bilanz der Tochtergesellschaft ein (vgl. VwGH 12.4.1984, 83/15/0138).

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG - maßgeblich für ab 1. Jänner 2009 verwirklichten Vorgänge) unmittelbar anzuwenden.

Mit Urteil vom 1.12.2010 hat der EuGH in der Rs C-492/10 "Immobilien Linz GmbH & Co. KG" ausgesprochen, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz, vertritt das BMF die Ansicht, dass sich die Verlustübernahmezusage auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen muss. Verpflichtet sich hingegen ein Gesellschafter zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäftsfall, stellt dies keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar. Daher wurde gegen die anders lautende Entscheidung des UFS vom 15. Juni 2012, RV/0558-S/08, Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben. Ist die Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme betraglich begrenzt, sind über diesen Betrag hinausgehende Leistungen (zB weil der festgestellte Verlust den zu erwartenden Verlust übersteigt) jedenfalls gesellschaftsteuerpflichtig (siehe BMF 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012).

Der Amtsbeschwerde hat der VwGH Folge gegeben. Zur Begründung verwies er ua. darauf, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligte aufwenden musste, um Ansprüche aus der Ausübung der in Rede stehenden Optionen zu befriedigen. Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren daher weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten. Damit

handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zuschüssen der Gesellschafter an die Mitbeteiligte um Leistungen im Sinn des § 2 Z. 4 KVG (vgl. VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

Voraussetzung, dass eine Verlustübernahme nicht geeignet ist, den Wert des Gesellschaftsvermögens und somit den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafter zu erhöhen, ist somit eine vor Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes.

Im gegenständlichen Fall liegt keine vertragliche Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes vor, sondern hat sich der Gesellschafter verpflichtet, der Bf. jährlich bestimmte Geldmittel (definiert in der Vereinbarung vom 28.3.2007 samt Ergänzung vom 10.7.2008 mit 95% der Einnahmen des Y), maximal jedoch den Jahresfehlbetrag als Gesellschafterzuschuss zur Verfügung zu stellen.

Erst im Jahr 2012 hat die Bf. mit dem Y einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen. Wie die Einsicht in die Jahresabschlüsse zeigen, schloss diese – bis zum Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages im Jahr 2012 - nicht mit € Null ab.

In den Jahresabschlüssen der Bf. wird der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) wie folgt ausgewiesen:

Bilanzstichtag	Bilanzgewinn (Bilanzverlust)	davon Gewinn/Verlustvortrag	davon Jahresgewinn/ Verlust
31.12.2007	+ 1.895.500,00	0,00	+ 1.895.500,00
31.12.2008	+ 1.481.410,30	+ 1.895.500,00	- 414.089,70
31.12.2009	+ 242.213,51	+ 1.481.410,30	- 1.239.196,79
31.12.2010	+ 243.914,82	+ 242.213,51	+ 1.701,31

Der Jahresabschluss 2009 weist beispielsweise trotz eines Zuschusses iHv € 3.509.000,00 (Anmerkung: der offensichtlich versteuert wurde) einen Jahresverlust iHv € 1.239.196,79 aus. Dies zeigt, dass hier nicht vorweg eine Verpflichtung des Gesellschafters vorlag, die es ausschloss, dass sich Verluste auf das Vermögen der Gesellschaft auswirken.

Der gegenständliche Zuschuss iHv € 2.775.000,00 war geeignet, das Wirtschaftspotential der Bf. zu erhöhen und wurde dadurch das Gesellschaftsvermögen erhöht und wurde somit ein gesellschaftsteuerbarer Vorgang iSd § 2 Z. 4a KVG verwirklicht.

Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG

§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG sieht vor, dass die im § 2 KVG bezeichneten Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger

oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der BAO in der jeweils geltenden Fassung dienen, von der Besteuerung ausgenommen sind.

§ 6 Abs. 2 KVG bestimmt dazu:

"Fallen die in § 6 Abs. 1 Z. 1 KVG bezeichneten Voraussetzungen für die Ausnahme von der Besteuerung nachträglich fort, so werden damit die Rechtsvorgänge steuerpflichtig, die sich innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Fortfall der Voraussetzungen ereignet haben und noch nicht versteuert sind."

Aus dieser Bestimmung wird abgeleitet, dass für die endgültige Steuerfreiheit die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 bis 47 BAO bei der Kapitalgesellschaft für einen Zeitraum von fünf Jahren ab Verwirklichung des Rechtsvorganges erfüllt sein müssen.

§§ 34 bis 47 der BAO lauteten zum maßgeblichen Zeitpunkt des – möglichen – Entstehens der Steuerschuld (Zeitpunkt der Leistung) auszugsweise wie folgt:

„§ 34. (1) *Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung (§ 27) haben, nachzuweisen, daß sie die Voraussetzungen des ersten Satzes erfüllen.*

(2) Die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen gelten auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

§ 35. (1) *Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.*

*(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, *- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.*

...

§ 39. *Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:*

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.
4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.
5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

§ 40. (1) Unmittelbare Förderung liegt vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, die sich auf die Zusammenfassung, insbesondere Leitung ihrer Unterverbände beschränkt, dient gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, wenn alle Unterverbände gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

§ 41. (1) Die Satzung der Körperschaft muß eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

(2) Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs.

1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

(3) Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft binnen einem Monat jenem Finanzamt bekanntzugeben, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.

42. Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muß auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

§ 43. Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

§ 44. (1) Einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, kommt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.

(2) Das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt kann auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in den Fällen des Abs. 1 ganz oder teilweise absehen, wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine solche Bewilligung kann von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werden, die mit der Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke zusammenhängen oder die Erreichung dieser Zwecke zu fördern geeignet sind.

§ 45. (1) Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

(2) Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muß in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.

b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.

c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

(3) Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.

§ 45a. *Übersteigen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die von einer Körperschaft im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 3 ausgeführt werden, im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht den Betrag von 40 000 Euro, so gilt unbeschadet der Ermächtigung des § 44 Abs. 2 eine Bewilligung im Sinne der letztgenannten Bestimmung insoweit als erteilt, als die Abgabepflicht hinsichtlich dieser Betriebe zwar bestehen bleibt, die Begünstigungen der Körperschaft auf abgabenrechtlichem Gebiet jedoch nicht berührt werden. Voraussetzung dafür ist, daß erzielte Überschüsse dieser Betriebe zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke der Körperschaft dienen.“*

Durch Einsicht ins Firmenbuch zu FN*** wurde festgestellt, dass der Y nach wie vor Alleingesellschafter der Bf. ist und dass die am 6. September 2007 erfolgte Neufassung der Errichtungserklärung der Bf. nach wie die gültige Satzung der Körperschaft darstellt. Diese sieht in § 3 ausdrücklich eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck (Tierschutz) vor und wird die Betätigung darin auch genau umschrieben (Betrieb des X und die Vornahme aller Maßnahmen, Handlungen und Vorkehrungen, die der Pflege, ärztlichen Versorgung und generell dem Wohl aller dem Tierschutzhaus anvertrauten Tiere direkt oder indirekt dienen oder zur Erfüllung dieses Zieles erforderlich oder zweckmäßig sind). Die Satzung enthält in § 2 auch den Hinweis, dass die Tätigkeit des Unternehmens nicht auf Gewinn gerichtet ist und wird in § 9 Z. 2 der Satzung festgelegt, dass allfällige auftretende Zufallsgewinne nicht ausgeschüttet werden dürfen, sondern auf Grundlage entsprechender Beschlüsse der Generalversammlung auf neue Rechnung vorzutragen sind. § 4 enthält die erforderlichen Angaben über die finanziellen Mittel zur Erreichung des Zweckes und entsprechen auch die Auflösungsbestimmungen des § 11 der Satzung den Gemeinnützigkeitskriterien der § 39 Z 5 bzw 41 Abs. 2 BAO.

Es liegen daher die formellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit vor.

Nach der Aktenlage liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht den Bestimmungen der Satzung entspricht. Die Überprüfungen durch das zuständige Betriebsfinanzamt stellen im Gegenteil Indizien dafür dar, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung der Bf. im maßgeblichen Zeitraum den Gemeinnützigkeitskriterien entsprach. Auch das Finanzamt ist in seiner Stellungnahme dem nicht entgegen getreten, sondern ausgeführt, dass es wahrscheinlich erscheint, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entspricht, da Seitens des direkten Finanzamtes keine gegenteiligen Feststellungen getroffen wurden.

Es wird daher als erwiesen angenommen, dass die Bf. der Förderung gemeinnütziger Zwecke iSd Bestimmungen der §§ 34 bis 47 der BAO dient und ist der Zuschuss somit gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG steuerfrei.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

III. 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.

Die streitentscheidenden Rechtsfragen sind durch die oben zitierte Rechtsprechung ausreichend geklärt, im Ergebnis waren hier Tatfragen entscheidungswesentlich.

Wien, am 12. November 2019