

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache X Y GmbH, ADR, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/ Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 04.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.02.2014, ErfNr.*** betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 16. Dezember 2013 zeigte die steuerliche Vertretung der X Y GmbH (vormals „X“ Z Ing. A Y GmbH, FN*** - die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) über Finanzonline die Gewährung eines nicht rückzahlbaren Zuschusses mit dem Vertragsdatum 30. Juni 2013 an, für den die Steuerschuld am 15. August 2013 entstanden sei. Als Wert der Leistung (§ 2 Z. 2-4 KVG) wurde ein Betrag in Höhe von € 598.371,00 erklärt.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 wurde die Gesellschaftsteuererklärung näher erläutert:

„Der Gesellschafterzuschuss wurde in Höhe von EUR 1.500.000,00 gewährt, wobei EUR 901.629 zur Verlustabdeckung dienen und somit für diesen Anteil lt. EuGH-Urteil vom 01.12.2011 (C-492/10) betreffend Zuschüsse. gemäß § 2 Abs 4 KVG Steuerfreiheit beantragt wird. Daraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 598.371, welche in der beigelegten Erklärung angeführt ist. Eine Kopie des Gesellschaftsumlaufbeschlusses betreffend den Zuschuss legen wir Ihnen ebenfalls bei.“

Dieser Gesellschaftsumlaufbeschluss vom 30.6.2013, unterzeichnet von B Y und Ing. A Y hat folgenden Inhalt:

„Hiermit beschließen wir, dass die X Z Ing. A Y GmbH zur Abdeckung des Jahresverlustes 2012/13 einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe des Jahresverlustes, mindestens jedoch von EUR 1.500.000 erhält. Der Zuschuss ist in die nicht gebundene Kapitalrücklage zu stellen. Von diesem Betrag entfallen 99,2% (EUR 1.488.000) auf Herrn Ing. Y und 0,8% (EUR 12.000) auf Frau B Y.

Der zugesagte Zuschuss (EUR 1.500.000) ist Ende Dezember 2013 fällig.“

Ermittlungen des Finanzamtes

Das FA führte zunächst eine Firmenbuchabfrage durch und nahm Einsicht in die im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse zum 30.6.2013 und zum 30.6.2011.

Mit Vorhalt vom 30.1.2014 ersuchte das FA die Bf. zu dem angezeigten Rechtsvorgang sämtliche Urkunden insbesondere die Einzelzusagen zur Verlustabdeckung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft vorzulegen.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens übermittelte die Bf. mit Schreiben vom 5.2.2014 nochmals eine Kopie des Gesellschaftsumlaufbeschlusses und führte dazu aus, dass daraus hervorgehe, dass von den Gesellschaftern ein nicht rückzahlbarer Zuschuss iHv € 1.500.000,00 gewährt worden sei um den Jahresverlust 2012/13 und das negative Eigenkapital abzudecken.

Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 17.2.2014 setzte das FA gegenüber der Bf. Gesellschaftsteuer iHv € 15.000,00 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.500.000,00 fest. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass offensichtlich ein Ergebnisabführungsvertrag im Sinne des EuGH-Urteils vom 1.12.2011 zu C-492/10 nicht vorliege und die Zusage zur Abdeckung des Jahresverlustes nicht „vor“ dem Bilanzstichtag erfolgt sei. Der Gesellschafterumlaufbeschluss sei am 30.6.2013 abgeschlossen worden und falle somit zeitlich mit dem Bilanzstichtag zusammen. Da somit kein klagbarer Anspruch auf Verlustübernahme vor dem Bilanzstichtag gegeben sei, könne die Befreiung nicht gewährt werden und sei deshalb die Gesellschaftsteuer vom gesamten zugeschossenen Betrag zu erheben (lt. Ansicht BMF zu BMF-010206/0215-VI/5/2012 vom 6.12.2012).

Beschwerde

Die dagegen eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Gemäß dem Erlass des BMF vom 06.12.12 (BMF-010206/0215-VI/5/2012), der die Judikatur des EuGH (C-492/10, Rs Immobilien Linz GmbH & Co. KG) wiedergäbe, müsse die Gesellschaft spätestens vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch auf eine Verlustübernahme durch den Gesellschafter erwerben, um die Gesellschaftsteuerpflicht zu vermeiden (der EuGH spreche von „vor Eintritt des Verlustes“). Die Formulierung „vor dem Bilanzstichtag“ dürfe nicht dahingehend fehlinterpretiert werden, als Zusagen zur Verlustübernahme, die „am Bilanzstichtag selbst erfolgen“, von der

Steuerfreiheit ausgenommen seien. Es sei einhellige und unbestrittene Meinung, dass die Formulierung „vor dem Bilanzstichtag“ bedeute, dass Vorfälle, die bis zum Ablauf des Bilanzstichtages (dh. vor 24 Uhr) erfolgt sind, von dieser Formulierung erfasst seien (vgl. zB Hirschler, Bilanzrecht 2010, § 198 Abs. 5 und Abs. 6 Rz 83; Ellrott/Krämer in Beck Bil-Ko. 2010, § 250 Rz 19; Trützschler in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Bd Ia 1995, § 250 Rz 35). Die Zusage zur Verlustübernahme in Form des Gesellschafterumlaufbeschlusses sei im konkreten Fall vor Ende des Bilanzstichtages (30. Juni 2013 - 24 Uhr) und damit auch „vor Eintritt des Verlustes“ iSd EuGH-Rechtsprechung und BMF-Auffassung erfolgt. Weiters vermittele der Gesellschafterumlaufbeschluss der Gesellschaft einen klagbaren Rechtsanspruch auf Leistung des Zuschusses. Der Zuschuss von € 1.500.000,00 unterliege demnach im Ausmaß der Verlustabdeckung iHv € 901.629 nicht der Gesellschaftsteuer. Somit ergebe sich eine Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer iHv € 598.371,00.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 1.4.2014 übersandte die Bf. dem FA Kopien der Jahresabschlüsse 2010 bis 2013.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.5.2014 wies das FA die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

„Im Fall des Urteils des EuGH vom 1.12.2011, C-492/10, Rs Immobilien Linz GmbH & Co. KG wurde die Verlustabdeckungszusage vor Jahresbeginn abgegeben und der EuGH auf die vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangene Verpflichtung abgestellt. Die Beschwerdeführerin zitiert den BMF-Erlass 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012, Gesellschaftsteuerliche Beurteilung von Verlustabdeckungszusagen, in dem das BMF unter Hinweis auf die EuGH-Aussagen aussagt, dass die Gesellschaft spätestens vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch erwerben muss. Diese Aussage kann nicht mit Auslegungen zum Bilanzrecht (§§ 198 und 250 UGB) interpretiert werden. Es geht hier nicht um eine bilanzmäßige Erfassung sondern um den Zeitpunkt bis zu dem spätestens die zivilrechtliche Verpflichtung vorliegen muss. Ausgehend vom Zeitpunkt und den Aussagen im Urteil des EuGH ist „vor dem Bilanzstichtag“ nicht gleichzusetzen mit „bis zum Ablauf des Bilanzstichtages“, sodass die vorliegende Zusage zur Abdeckung des Jahresverlustes 2012/2013 nicht rechtzeitig abgegeben wurde und der Zuschuss deshalb zur Gänze der Gesellschaftsteuer unterliegt.“

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag führt die Bf. ergänzend aus, dass sich das FA selbst widerspreche, da das Bilanzrecht dem Zivilrecht zugehörig sei und somit eine bilanzrechtliche Interpretation auch eine zivilrechtliche Interpretation sei. Im Übrigen werde im steuerlichen Schrifttum einhellig und unbestritten dargelegt, dass die Verlustabdeckungszusage für Zwecke der Gesellschaftsteuerfreiheit vor Eintritt des Verlustes und damit vor Ablauf des Bilanzstichtages der empfangenden Gesellschaft bestehen muss (vgl. z.B. Mitterer/Koll,

RFG 2013/9 40; Novacek, FJ 2012, 107; Spies/Stückler ÖStZ 2013, 209). Dies sei auch einleuchtend, zumal ein Jahresverlust erst mit Ablauf des Bilanzstichtages vorliegen könne, da schließlich der Bilanzstichtag selbst auch noch zum Geschäftsjahr zählt. Würde eine Verlustabdeckungszusage am Bilanzstichtag bereits für die Gesellschaftsteuerfreiheit „zu spät“ sein, dann würde bei jeder Verlustabdeckungszusage die Abdeckung des am Bilanzstichtag selbst verursachten Verlustes nicht von der Gesellschaftsteuerbefreiung erfasst sein. Auch aus diesem Grund könne, die Formulierung „vor dem Bilanzstichtag“ nur im Sinne von „bis zum Ende des Bilanzstichtages“ (d.h. 24 Uhr) verstanden werden.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 19.12.2014 (der in Kopie auch der Bf. übersandt wurde) legte das FA das Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor und gab darin eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: a) Zuschüsse.

Eine Leistung ist dann freiwillig, wenn sie weder auf einer gesellschaftsvertraglichen, noch auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruht.

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 (VwGH 25.3.1993, 92/16/0146, 14.12.1994, 94/16/0121, 0122, 29.6.2006, 2003/16/0497).

Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken (zB VwGH 19.4.1995, 93/16/0044, 28.9.1998, 95/16/0302 - 0305).

Eine Werterhöhung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt (VwGH 3.10.1996, 95/16/0049, 0050).

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein.

Mit Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft erhöht. Im Urteil v. 1.12.2011, Rs C-492/10 Immobilien Linz GmbH & Co. KG, hat der EuGH seine Rechtsmeinung betreffend Ergebnisabführungsverträge ausgedehnt auf Einzelzusagen zur Verlustabdeckung. Nur Leistungen eines Gesellschafters können der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die es einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne eine Erhöhung des Kapitals mit sich zu bringen, und die zum anderen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Das Gesellschaftsvermögen umfasst die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben (einschließlich ihre Zuwachses). Die Erhöhung dieses Vermögens umfasst grundsätzlich jede Form der Erhöhung, somit auch die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch ihren Gesellschafter, da durch diese Verlustübernahme das Gesellschaftsvermögen wieder auf jenen Stand gebracht wird, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte. Eine Verlustübernahme trägt zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft bei und ist deshalb geeignet den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Davon ausgenommen ist die Übernahme von Verlusten aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages oder aufgrund einer entsprechenden Einzelzusage.

Der EuGH stellt in dem zitierten Urteil v. 1.12.2011, Rs C-492/10, ausschließlich auf den Eintritt der Verluste ab und erwähnt, im Gegensatz zum Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88 Werkzeugmaschinen GmbH, kein einziges Mal den Zeitpunkt der Feststellung der Verluste. Daraus erhellt, dass der EuGH den relevanten Zeitpunkt mit dem Eintritt der Verluste sieht. Eine nach dem Bilanzstichtag erfolgende Zusage ist nicht mehr als rechtzeitig zu werten.

In dem von der Bf. zitierten den BMF-Erlass 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012, Gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung von Verlustabdeckungszusagen, ist im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung der Zeitpunkt der Einzelzusage mit spätestens vor dem Bilanzstichtag genannt. Wenn die Bf. diese Aussage mit Auslegungen zum Bilanzrecht (§§ 198 und 250 UGB) interpretieren will, ist dem zu entgegnen, dass es im beschwerdegegenständlichen Fall nicht um eine bilanzmäßige Erfassung des Vorganges geht sondern um den Zeitpunkt bis zu dem spätestens die zivilrechtliche Verpflichtung vorliegen muss. Deshalb liegt der eingewendete angebliche Widerspruch seitens des FAGVG nicht vor.

Der Gesellschafterzuschuss unterliegt in der Höhe v. € 1,5 Mio. der Gesellschaftsteuer. Das FAGVG ersucht die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

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.

Beweiserhebung durch das BFG

Von der nunmehr zuständigen Richterin wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.*** sowie durch Firmenbuchabfrage zur Firmenbuchnummer FN***.

Vorhalteverfahren BFG

Zur Wahrung des Parteiengehörs teilte das BFG den Parteien mit Vorhalt vom 4. Dezember 2019 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für das BFG darstellt und aus

welchen Erwägungen beabsichtigt wird, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Für den Fall der Abgabe einer Stellungnahme wurde um Beantwortung folgender Fragen unter Anschluss der genannten Unterlagen gebeten.

„Wann und in welcher Form wurde der Zuschuss tatsächlich geleistet (Bitte um Anschluss eines entsprechenden Beleges wie zB Überweisungsbeleg/Kontoauszug)

Wie wurde der Zuschuss verbucht (Bitte um Anschluss des Buchungsjournals sowie der entsprechenden Kontoblätter).“

Stellungnahmen der Parteien

Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2019 übersandte die Bf. die Journalbuchungen zum Einbuchen des Gesellschafterzuschusses in Höhe von EUR 1,500.000 sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen 2011/2012 und 2012/2013 und gab die Bf. folgende Stellungnahme ab:

„Aus beiliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Gesellschaft für das Jahr 2011/12 und 2012/13 ersehen Sie in Ziffer 16 sofort, dass die Gesellschaft in den Jahren 2010/11 ein Jahresfehlbetrag von TEUR 1.563 im Jahr 2011/12 ein Jahresfehlbetrag von TEUR 1.010 und im Geschäftsjahr 2012/13 ein Fehlbetrag von TEUR 901 erzielt hat. Man sieht daraus, dass es sich bei der Abdeckung des Zuschusses ausschließlich um die Abdeckung der in der Vergangenheit angefallenen Jahresfehlbeträge handelt. Ohne Abdeckung der Verluste mittels Kapitalzuschüssen wäre die Gesellschaft buchmäßig überschuldet und somit insolvent gewesen. Daher ist unverständlich, wenn der Zuschuss nicht den Steuertatbestand des § 2 Absatz 4 KVG erfüllen würde.

Aus beiliegender Bilanz zum 30.06.2013 ist in den sonstigen Verbindlichkeiten ein Betrag von EUR 2,412.494 ausgewiesen. Dabei handelt es sich um vor dem Bilanzstichtag zunächst zur Verrechnung überwiesene Zahlungen der Gesellschafter. Der beschlossene Gesellschafterzuschuss wurden dann mit dieser sonstigen Verbindlichkeit in Höhe von EUR 1,5 Mio verrechnet.“

Die Amtspartei erklärte mit Schriftsatz vom 30.12.2019 keine weitere Stellungnahme abzugeben und den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, aufrecht zu erhalten.

II. Sachverhalt nach dem derzeitigen Ermittlungsstand

Die Bf. ist eine 1976 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz im Inland. Herr Ing. A Y war zunächst der Alleingesellschafter der Bf, von 2001 – 2006 war er mit 99,2 % und Frau B Y mit 0,8 % am Stammkapital der Bf. beteiligt.

In den Jahresabschlüssen 2010 – 2013 wird Folgendes ausgewiesen:

Bilanzstichtag	Jahresfehlbetrag	Auflösung Kapitalrücklage	Verlustvortrag/ Gewinnvortrag	Bilanzgewinn (Bilanzverlust)	Zuschuss im Berichtsjahr
30.6.2010	1.406.807,31	3.000.000,00	1.565.652,94	27.539,75	1.000.000,00

30.6.2011	1.562.952,06	1.322.373,43	27.539,75	(213.038,88)	1.000.000,00
30.6.2012	1.010.017,26	1.250.000,00	(213.038,88)	26.943,86	1.250.000,00
30.6.2013	901.629,00	1.000.000,00	26.943,86	125.314,86	1.500.000,00

Am 30. Juni 2013 fassten Herr Ing. A Y und Frau B Y folgenden Gesellschafterbeschluss:

Hiermit beschließen wir, dass die X Z Ing. A Y GmbH zur Abdeckung des Jahresverlustes 2012/13 einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe des Jahresverlustes, mindestens jedoch von EUR 1.500.000 erhält. Der Zuschuss ist in die nicht gebundene Kapitalrücklage zu stellen. Von diesem Betrag entfallen 99,2% (EUR 1.488.000) auf Herrn Ing. Y und 0,8% (EUR 12.000) auf Frau B Y.

Der zugesagte Zuschuss (EUR 1.500.000) ist Ende Dezember 2013 fällig.“

Vor dem Bilanzstichtag 30.6.2013 hatten die Gesellschafter zunächst zur Verrechnung Geldbeträge an die Bf. überwiesen und ergab sich dadurch eine "Sonstige Verbindlichkeit" der Bf. gegenüber den Gesellschaftern zum 30.6.2013 iHv € 2.412.494,00.

Der beschlossene Gesellschafterzuschuss wurde am 30.6.2013 mit einem Betrag von € 12.000,00 dem Verrechnungskonto der B Y und mit einem Betrag von € 1.488.000,00 dem Verrechnungskonto des Ing. A Y gutgeschrieben und damit mit den "Sonstigen Verbindlichkeiten" verrechnet. Dadurch verringerten sich die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern (= Forderungen der Gesellschafter gegenüber der Bf.) insgesamt um den Betrag von € 1.500.000,00.

Der mit einem Teilbetrag von € 12.000,00 von B Y und mit einem Teilbetrag iHv € 1.488.000,00 an die Bf. geleistete Kapitalzuschuss von insgesamt € 1.500.000,00 wurde zunächst in die Kapitalrücklage eingestellt. Bei Erstellung des Jahresabschlusses zum 30.6.2013 wurde ein Teilbetrag in Höhe von € 1.000.000,00 aufgelöst.

Die Bf erwirtschaftete im Wirtschaftsjahr 2012/2013 einen Jahresfehlbetrag in Höhe von € 901.629,00 und verzeichnete letztendlich durch die Auflösung der Kapitalrücklage einen Bilanzgewinn von € 125.314,86.

Auch im darauffolgenden Wirtschaftsjahr schloss die Bf. mit einem Bilanzgewinn (iHv € 127.602,17) ab.

Mit dem Zuschuss iHv € 1.500.000,00 wurden bereits in der Vergangenheit angefallene Jahresfehlbeträge (die Gesellschaft erzielte auch in den Jahren 2010/11 und 2011/2012 Jahresfehlbeträge - siehe die Aufstellung oben) abgedeckt und wäre die Bf. ohne die "Kapitalzuschüsse" iHv 1.500.000,00 buchmäßig überschuldet und somit insolvent gewesen.

III. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangte das BFG auf Grund der eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen. Die Bf. brachte selbst ausdrücklich vor, dass die Gesellschaft auch in

den Jahren 2010/11 und 2011/12 einen Jahresfehlbetrag erzielt hat und es sich um die Abdeckung der **in der Vergangenheit angefallenen Jahresfehlbeträge** handelt (Hervorhebung durch das BFG).

IV. Rechtslage und Erwägungen:

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;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. folgende 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 an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Bei Leistungen iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG wird gemäß § 7 Z. 2 KVG die Steuer vom Wert der Leistung berechnet.

Gemäß § 9 Abs. 1 KVG ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft.

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

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).

Die Freiwilligkeit einer Kapitalzuführung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Kapitalzuführung in Erfüllung eines Vertrages erfolgte; allerdings ist Voraussetzung, dass der zu erfüllende Vertrag freiwillig abgeschlossen wurde (vgl. VwGH 17.2.1994, 92/16/0089 unter Hinweis auf Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, 144).

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.

Gemäß Art. 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG (entspricht Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer

Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer unterliegt, hat der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil vom 1.12.2011, Rechtssache Immobilien Linz GmbH & Co KG, C-492/10, u.a. ausgeführt:

„Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, oder ob dies auch der Fall ist, wenn sie in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der nur die Abdeckung der zukünftigen Verluste der Gesellschaft sichergestellt werden soll.

22 Der Gerichtshof hat in den Randnrn. 13 und 14 des Urteils Siegen jedoch festgestellt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter zwar als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht, dass dies aber nicht gilt, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden.

23 Aus dem Urteil Siegen geht hervor, dass der Gerichtshof für den Fall eine Ausnahme gemacht hat, dass der Gesellschafter die Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist, da eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Diese Auslegung des Urteils Siegen wird bestätigt durch das Urteil vom 17. September 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C - 392/00, Slg. 2002, I - 7397, Randnr. 21).

24 Diese Ausnahme ist 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.

25 Unter diesen Umständen ist die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht gerechtfertigt, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird.

26 Mithin ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 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.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, 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.“

Nach dieser Vorabentscheidung des EuGH ist somit die Verlustübernahme dann nicht geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn **die Verlustübernahme nur die Erfüllungshandlung zu einer vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung ist, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll.**

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz, vertritt das BMF im Erlass BMF 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012 die Ansicht, dass die Verlustübernahme durch einen Gesellschafter dann nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt, wenn die Gesellschaft vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch auf die Übernahme des unternehmensrechtlichen Jahresverlustes erwirbt. Die Verlustübernahmezusage muss sich auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen. 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. 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.

Auf Grund einer gegen die (stattgebende) Entscheidung UFS 15.6.2012, RV/0558-S/08 erhobenen Amtsbeschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133 folgendes ausgesprochen:

„In seinem Urteil vom 30. März 1998, Zl. 97/16/0213 = Slg. 7.262/F, führte der Verwaltungsgerichtshof zum Fall eines Gewinn- und Verlust-Ausschließungsvertrages und zur Frage der Feststellung des Abschlusses des Verlustes der Gesellschaft vor dem Hintergrund des zitierten Urteils des EuGH vom 28. März 1990 tragend aus, dass es nach der ausdrücklichen Aussage des zitierten Urteils des EuGH auf die Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses - und nicht auf die "Entstehung" des Verlustes - ankommt.

Im vorliegenden Beschwerdefall hatten die Gesellschafter der Mitbeteiligten schon in ihren Schreiben vom Mai 2006 zugesagt, die Hälfte der die Mitbeteiligte treffenden Verbindlichkeiten im Fall der Optionsausübung gegenüber den Kreditinstituten entweder durch Zur-Verfügung-Stellung der dafür notwendigen Mittel in Form von Gesellschafterzuschüssen oder direkt durch Übernahme der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen und die Mitbeteiligte in diesem Umfang schad- und klaglos zu halten. In der Verpflichtungserklärung vom Juli 2006 verpflichteten sich die Gesellschafter gegenüber der Mitbeteiligten, diese entweder durch Gesellschafterzuschüsse so auszustatten, dass diese selbst sie aus der Ausübung der genannten Optionen treffenden Verbindlichkeiten erfüllen könne oder dass die Gesellschafter selbst die entsprechenden Verbindlichkeiten erfüllen würden. Dies bekräftigten die Gesellschafter in ihrer Vereinbarung mit der Mitbeteiligten vom 13. März 2008.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, 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 lit. 4 KVG.“

Voraussetzung, dass eine Verlustübernahme nicht geeignet ist, den Wert des Gesellschaftsvermögens zu erhöhen, ist somit nach der Judikatur des VwGH **eine vor Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes und muss die Leistung der Gesellschafter dem Grunde und der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft abhängig sein.**

Mit dem Gesellschafterumlaufbeschluss vom 30.6.2013 sagten Herr Ing. A Y und Frau B Y einen Zuschuss in Höhe des Jahresverlustes, **mindestens jedoch iHv € 1.500.000,00** zu. Die tatsächliche Kapitalzufuhr iHv € 1.500.000,00 war damit weder dem Grunde noch der

Höhe nach von der Feststellung des Verlustes in einem Jahresabschluss abhängig. Wie sich aus dem Jahresabschluss zum 30.6.2013 deutlich ergibt, war der Zuschuss iHv 1.500.000,00 höher als der Jahresverlust und diente er nicht nur zur Abdeckung der Verluste. Der in die Kapitalrücklage eingestellte Zuschuss wurde hinsichtlich eines Teilbetrages iHv € 1.000.000,00 aufgelöst und wurde damit der Bf. ermöglicht einen Bilanzgewinn auszuweisen.

Wie die Bf. selbst vorbrachte und durch die Vorlage des Buchungsjournals belegte, wurde der Zuschussbetrag iHv 1.500.000,00 mit dem Verrechnungskonto der beiden Gesellschafter verrechnet, weil die Gesellschafter vor dem Bilanzstichtag zunächst zur Verrechnung Zahlungen an die Bf. überwiesen hatten und verringerten sich durch den "Kapitalzuschuss" somit die "Sonstigen Verbindlichkeiten" der Bf. um € 1.500.000,00.

Der gegenständliche Beschwerdefall unterscheidet sich von dem der Entscheidung des EuGH in der Rs Immobilien Linz (EuGH 1.12.2011, C-492/10) zu Grunde liegenden Sachverhalt nicht nur dahingehend, dass die Verpflichtung erst am Bilanzstichtag (und nicht vor dem Bilanzstichtag) eingegangen wurde. Es liegt hier eine Einzelzusage auf Zuschussleistung (und nicht eine generelle Zusage zur Auffüllung der Verluste, die mit der Übertragung der Aufgabe „Verwaltung des Liegenschaftsvermögens der Stadt“ kausal verknüpft war) vor. Im Fall der Rs Immobilien Linz war überdies von vorne herein klar, dass die Gesellschaft stets Verluste erwirtschaften wird und sollte durch die Verpflichtung der Gesellschafterin die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden. Damit war in der Rs Immobilien Linz die Situation insofern mit jener bei einem Ergebnisabführungsvertrag vergleichbar, weil in beiden Fällen die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben.

Im gegenständlichen Fall liegt jedoch kein Hinweis dafür vor, dass die Zusage des Zuschusses nur erfolgte, um eine „Neutralisierung“ des Jahresergebnisses herbeizuführen, schloss die Bf. das Wirtschaftsjahr 2012/2013 letztendlich mit Gewinn ab. Wie die Bf. selbst vorbrachte, diente der Zuschuss dazu die bereits in der Vergangenheit (in den Wirtschaftsjahren 2010/2011 und 2011/2012 angefallenen Fehlbeträge) abzudecken und wurde damit eine buchmäßige Überschuldung der Bf. verhindert. Durch die Verrechnung des "Kapitalzuschusses" mit den „sonstigen Verbindlichkeiten“ über die Verrechnungskonten der Gesellschafter wurde die Gesellschaft im Ergebnis von bereits bestehenden Schulden befreit und liegt hier somit eigentlich ein Forderungsverzicht seitens der Gesellschafter vor. Die Leistung iHv € 1.500.000,00 hat damit eine Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Bf. bewirkt, weil sie eine Auswirkung auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens der Bf. hatte.

Würde man der Ansicht der Bf. folgen, könnte jeder Forderungsverzicht durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung am Bilanzstichtag in eine „Verlustübernahmeverpflichtung“ quasi umgewandelt werden. Vor Abgabe der Erklärung am 30.6.2013 hatte sich das Gesellschaftsvermögen durch die über die Verrechnungskonten der Gesellschafter verbuchten Zahlungen der Gesellschafter für die Gesellschaft und die daraus resultierenden Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber

den Gesellschaftern bereits vermindert. Durch die Zusage des Zuschusses iHv von (mindestens) € 1.500.000,00 - verbucht durch das Einbuchen der "Kapitalzuschüsse" auf den Verrechnungskonten - verzichteten die Gesellschafter auf die Rückzahlung der Verbindlichkeiten hinsichtlich eines Betrages von € 1.500.000,00 und hat sich dadurch das Gesellschaftsvermögen erhöht.

Selbst wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt, ist jeder Schulderrlass notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird (vgl. dazu EuGH 5.2.1991, Rs C-15/89 (DELTAKABEL BV)).

Gegen eine „Aufspaltung“ der einheitlichen Leistung (hier iHv € 1.500.000,00) und eine Besteuerung nur von einer Bemessungsgrundlage iHv € 598.371,00 (in dem vom geleisteten Betrag iHv 1.500.000,00 der Jahresfehlbetrag 2012/2013 iHv € 901.629,00 abgezogen wird) spricht auch, dass nach der oben zitierten Judikatur des EuGH nur in Ausnahmefällen die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben. Ein solcher Ausnahmefall liegt hier nicht vor, bewirkt doch die Erklärung der Gesellschafter vom 30.6.2013 nicht bloß, dass die Gesellschaft stets mit Euro Null abschließt.

Die gegenständliche Leistung verwirklicht somit nicht nur den Steuertatbestand des § 2 Z. 4 lit. b KVG, sondern handelt es sich auch um einen Vorgang, der nach Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des EuGH (insbesondere EuGH 1.12.2011, C-492/10) und des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133). Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern war als Tatfrage zu klären, ob die gegenständliche Leistung eine Auswirkung auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens und damit Einfluss auf das wirtschaftliche Potenzial der Gesellschaft hat.

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung. Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren "Sachverhalt", wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23.09.2014, Ro 2014/01/0033).

Wien, am 10. Jänner 2020