



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Marlise Tschantré, Walter Christian und Dr. Otmar Donnerer über die Berufung der G GmbH & Co KG, 8965 P, vertreten durch MGI Ennstal Steuerberatung Liezen, 8940 Liezen, Fronleichnamsweg 15/II, vom 2. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 1. April 2003 betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 26. November 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18 durchgeführten Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin mit Sitz in P ist eine Kommanditgesellschaft, an der als Komplementär eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschafterbeschluss vom 28. Juli 1988 ua. die Errichtung und der Betrieb von Seilbahnen, Sessel- und Schleppliften und ähnlichen der Fortbewegung von Personen und Gütern dienenden Anlagen, insbesondere die Errichtung und der Betrieb einer Gruppenumlaufbahn im Gemeindegebiet P .

Das Land Steiermark war bis zum Abtretungsvertrag vom 20. November 2007 Kommanditist der im Firmenbuch unter FN x eingetragenen G GmbH & Co KG mit einer Vermögenseinlage in Höhe von € 1.308.111,02, was einer Beteiligung von 88,33 % entsprach. Im Zuge einer im

Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO wurde festgestellt, dass die Steiermärkische Landesregierung mit Beschluss vom 8. Juli 1996 die Gewährung und Freigabe eines Gesellschafterzuschusses für ein Investitionsvorhaben an der G GmbH & Co KG in Höhe von € 1.671.475,19 genehmigt hat. Laut den vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung vorgelegten Unterlagen hat die G GmbH & Co KG mit Schreiben vom 20. Mai 1996 die von ihr geplanten Investitionen mit Gesamtkosten von € 1.671.475,19 bekannt gegeben und einen Antrag auf Gewährung eines Gesellschafterzuschusses in dieser Höhe gestellt.

In einer schriftlichen Stellungnahme vom 4. März 2003 wurde dem Finanzamt bekannt gegeben, dass in der Bilanz der Berufungswerberin per 31. Oktober 1997 ein zweckgebundener Gesellschafterzuschuss des Landes Steiermark für die Errichtung einer Vierer-Sesselbahn auf das K im Anlagevermögen als Sonderbetriebsvermögen des Landes Steiermark und unter Eigenkapital als Gesellschafterzuschuss des Landes Steiermark mit einem Betrag von € 1.671.475,19 bilanziert worden sei. Ursprünglich hätte der Zuschuss bereits im Zuge der Errichtung der Gruppenumlaufbahn für die Errichtung einer Vierer-Sesselbahn geleistet werden sollen. Aus Budgetgründen habe sich der Geldzufluss des Landes Steiermark verzögert und sei erst in den Wirtschaftsjahren 1996 und 1997 an die Berufungswerberin überwiesen worden. Zuerst sei vorgesehen gewesen, diese Leistung als Subvention für die Errichtung der Sesselbahn direkt von den Investitionsaufwendungen für die Sesselbahn abzuziehen und nur den saldierten Betrag zu aktivieren. Um jedoch nicht gegen EU-Regelungen zu verstoßen, sei dieser Vorgehensweise auf Anweisung der Steiermärkischen Landesholding nicht zugestimmt worden. Ein Gesellschafterbeschluss über die Erhöhung des Kommanditanteiles des Landes Steiermark alleine sei vom Land nicht angestrebt worden. In Übereinstimmung mit der Steiermärkischen Landesholding sei in weiterer Folge im Jahresabschluss per 31. Oktober 1997 die Errichtung der Sesselbahn als Sonderbetriebsvermögen des Landes Steiermark bilanziert und im Jahresabschluss ausgewiesen worden. Die Abschreibung des Anlagegutes sei als Sonderbetriebsausgabe ausschließlich dem Land Steiermark zugewiesen worden. Eine Anmeldung zur Gesellschaftsteuer sei aus diesem Grund nicht erfolgt.

Mit Bescheid vom 1. April 2003 setzte das Finanzamt betreffend den Gesellschafterzuschuss laut Beschluss der Steiermärkischen Landesregierung Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 16.714,75 fest.

Als Bemessungsgrundlage wurde der Betrag von € 1.671,475,19 herangezogen. In der Begründung wurde auf die Überweisung des mit Beschluss vom 8. Juli 1996 zugesicherten Gesellschafterzuschusses hingewiesen. Eine nachträgliche Willenseinigung könne eine bereits entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigen. Die später im Sonderbetriebsvermögen der

Gesellschafterin stehende Liftanlage sei der Berufungswerberin unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Der Wert der in bar geleisteten Subvention trete auch nach der Willensänderung im Zuge der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Anlage in vollem Umfang in Erscheinung. Der Wert der Nutzungsüberlassung der Liftanlage sei jedenfalls in Höhe der Eigenkosten einschließlich Finanzierungs- und Erhaltungsaufwand anzusetzen.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1968 von der Einkommensteuer Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit befreit seien. Laut Doralt, Kommentar zur ESt würden nach Auffassung der Finanzverwaltung Leistungen an Not leidende Unternehmungen ebenfalls unter § 3 Abs. 1 Z 3 EStG fallen.

Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens könnten nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG von der Einkommensteuer befreit werden, wenn diese auf Grund eines Beschlusses eines Organes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden würden. Gemäß § 6 Z 10 EStG würden bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln angeschafft oder hergestellt werden, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die beim Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen gelten. Diese Kosten seien um jene Beträge zu kürzen, die aus öffentlichen Mitteln stammen. Für Zwecke der AfA-Bemessung sei demnach der so verminderte Wert maßgeblich. Die gegenständliche Liftanlage sei zur Gänze von Seiten des Landes subventioniert worden, weshalb die Absetzung für Abnutzung bei der Berufungswerberin zu neutralisieren gewesen wäre.

Für die Beurteilung eines Rechtsvorganges sei dessen wahrer wirtschaftlicher Wert maßgeblich. Wirtschaftlich gesehen liege im konkreten Fall kein Gesellschafterzuschuss, sondern eine Subvention des Landes Steiermark zum Zwecke der Aufrechterhaltung des Liftbetriebes der Berufungswerberin vor, weshalb im gegenständlichen Fall das Kapitalverkehrsteuergesetz nicht zur Anwendung kommen würde.

Um einer Gästeabwanderung aus dem Schigebiet der Berufungswerberin auf Nachbarschigebiete hintan zu halten, sei 1996 ein dringend notwendiger Investitionsbedarf in Höhe von Euro 1.671.475,19 erkannt worden. Ohne Investition des Landes Steiermark wäre die wirtschaftliche Existenz der Berufungswerberin massiv in Frage gestellt gewesen. Eine Finanzierung durch Fremdkapital sei nicht sinnvoll gewesen, da in diesem Fall der Gesellschaft die Möglichkeit genommen worden wäre, künftig anstehende Ersatzinvestitionen aus eigener Kraft zu bewältigen. Die Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit der Berufungswerberin würde

objektiven Kriterien stand halten. Eine Ungleichbehandlung werde darin erblickt, dass andere Gesellschaften vom Land steuerfrei zu behandelnde Subventionen erhalten könnten. In der Bilanz zum 31. Oktober 1997 sei die Subvention als zweckgebundener Gesellschafterzuschuss des Landes Steiermark für die Errichtung der Vierer-Sesselbahn auf das K als Sonderbetriebsvermögen bilanziert worden. Die Sesselbahn sei im Anlagevermögen als Sonderbetriebsvermögen des Landes Steiermark in Höhe von € 1.676.972,08 und unter Eigenkapital als Gesellschafterzuschuss des Landes mit einem Betrag von € 1.671.475,19 ausgewiesen worden.

Ursprünglich sei vorgesehen gewesen, die Leistung des Landes Steiermark als Subvention für die Errichtung der Vierer-Sesselbahn direkt von den Investitionsaufwendungen für die Liftanlage abzuziehen und nur den saldierten im Anlagevermögen zu aktivieren.

Um jedoch den EU-Regelungen hinsichtlich öffentlicher Beihilfen nicht zuwider zu handeln, sei bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Oktober 1997 auf Anweisung der Steiermärkischen Landesholding dieser Vorgehensweise nicht zugestimmt worden. Ein Gesellschafterbeschluss über die Erhöhung des Kommanditkapitals des Landes Steiermark sei nicht angestrebt worden und liege daher auch nicht vor. Eine Berufung gegen die gesonderte Gewinnfeststellung nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 - 2000, welche eine Erhöhung des Kommanditanteiles des Landes Steiermark im Ausmaß von € 1.671.475,19 vorsah, sei aus dem Grund unterlassen worden, da das Land Steiermark mehrheitlich an der Berufungswerberin beteiligt sei und aus den Anteilsverschiebungen im Endeffekt kein finanzieller Nachteil entstehen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass das Finanzamt im erstinstanzlichen Bescheid keine Zuordnung zu einem der besonderen Tatbestände des § 2 KVG vorgenommen hat. Der Bescheidbegründung lässt sich entnehmen, dass das Finanzamt die Vorschreibung auf § 2 Z. 4 lit. a stützte.

Nach § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) in der Fassung des Art. III Z. 1 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 unterliegen der Gesellschaftsteuer

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, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);

4. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit. a auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Das KVG unterscheidet hinsichtlich des Begriffs der Leistung dem Grunde nach zwischen Pflichtleistungen (§ 2 Z 1 und 2 KVG) und freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 3 und 4).

Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Sie unterliegen ohne weitere Voraussetzungen der Gesellschaftsteuer. Freiwillige Leistungen sind solche, die weder auf derartiger gesellschaftsvertraglicher noch auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, also solche, die auf Grund freiwillig eingegangener vertraglicher Verpflichtung übernommen worden sind. Besteht das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, dann unterliegen freiwillige Leistungen aller Art der Gesellschaftsteuerpflicht (Z 3). Ist dies nicht der Fall, dann unterliegen nur Leistungen bestimmter Art der Gesellschaftsteuer unter der Voraussetzung, dass sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer Tz 67).

Leistungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen (Pflichtleistungen)

Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, sind steuerpflichtig nach § 2 Z 2 KVG. Es muss eine von den Gesellschaftern bewirkte Leistung erfolgen, wobei diese Leistung auf eine echte (einseitige) Kapitalzufuhr gerichtet sein muss und als Ausfluss der Gesellschaftereigenschaft als solcher durch den Gesellschafter in seiner Stellung als Aktionär, Anteilseigner usw. erbracht wird. Nur die Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft durch den Gesellschafter, also die Beistellung von Mitteln, die die Gesellschaft noch nicht hat, ist eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung i.S.d. § 2 Z 2 KVG. Es muss sich um eine Pflichtleistung handeln, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung / Rechtspflicht bewirkt wird. Die Gesellschaft muss daher einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und muss das Gesellschaftsverhältnis für die Leistungspflicht kausal sein (s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, § 2, Rz 13 und 14).

Von einer Rechtspflicht ist auszugehen, wenn eine Leistung (aus gesetzlichen oder gesellschaftsrechtlichen Zwängen heraus) von einer Person, die bereits vorher die volle Rechtstellung eines Gesellschafters erlangt hat, erbracht wird. Eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung kann im Gesellschaftsvertrag begründet sein, sich aus Nebenabreden ergeben, die untrennbar mit dem Gesellschaftsvertrag verbunden sind, oder auch Ergebnis der auf der Gesellschafterstellung beruhenden tatsächlichen Herrschaftsmacht sein. Ausfluss einer solchen Herrschaftsmacht ist zB die Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum KVG, § 2, Rz 122).

Im vorliegenden Fall ergibt sich weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus einer damit untrennbar verbundenen Nebenabrede eine Leistungspflicht für das Land Steiermark als Gesellschafter.

Der am 21. Mai 1971 abgeschlossene und bis zum Abtretungsvertrag aus dem Jahr 2007 unverändert gebliebene Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft, dem das Land Steiermark als Kommanditist in weiterer Folge beigetreten ist, beinhaltet gemäß § 5 Folgendes: "Über die Verpflichtung zur Leistung der in der Beitrittserklärung vereinbarten Zahlungen hinaus übernimmt der Kommanditist weder gegenüber der Gesellschaft noch gegenüber Dritten eine Verpflichtung, Haftung oder Mithaftung, insbesondere auch keine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der persönlich haftenden Gesellschafterin oder eine Nachschusspflicht. Derartige Verpflichtungen können auch nicht durch einen Gesellschafterbeschluss begründet werden, mit dem der Gesellschaftsvertrag geändert wird." Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen gemäß dessen § 25 der Schriftform. Eine gesellschaftsteuerpflichtige Pflichtleistung im Sinne des § 2 Z 1 oder 2 KVG des zu einem späteren Zeitpunkt hinzugekommenen Gesellschafters (Land Steiermark) mit einer Vermögenseinlage von € 1.308.111,02 liegt nicht vor; wohl aber kann eine freiwillige Leistung angenommen werden, für welche die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 3 und 4 KVG zu prüfen ist.

Leistung eines Zuschusses als freiwillige Leistung

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 (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Seite 61 f, Randzahlen 1 bis 1.2 samt Rechtsprechung).

Unbestritten war das Land Steiermark im Zeitpunkt der Gewährung des Gesellschafterzuschusses Gesellschafter der Berufungswerberin. Die Abtretung des Gesellschaftsanteiles durch das Land Steiermark erfolgte erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt – nämlich mit Abtretungsvertrag vom 20. November 2007. Für die Abtretung des Gesellschaftsanteiles wurde (ohne Erwähnung des Sonderbetriebsvermögens) ein pauschaler Abtretungspreis vereinbart. Dem Vorbringen in der Berufung, ohne die Investition des Landes wäre die wirtschaftliche Existenz der Berufungswerberin massiv in Frage zu stellen gewesen, ist entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Freiwilligkeit einer Leistung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass sie zur Sanierung einer Gesellschaft, insbesondere zur Abwehr einer Insolvenz erbracht wird (VwGH vom 24.2.1992, 91/15/0096, 14.12.1994, 94/16/0121,0122). Die Behauptung, im gegenständlichen Fall käme das Kapitalverkehrsteuergesetz nicht zur Anwendung, da durch die Leistung der Subvention ein besonderes Landesinteresse verfolgt worden sei, ist daher nicht zielführend.

Mit dem Einwand, die Finanzierung durch Fremdkapital der als dringend notwendig erachteten Investitionen wäre aus dem Grund nicht sinnvoll gewesen, da in diesem Fall für die Gesellschaft keine Möglichkeit bestanden hätte, künftig anstehende Investitionen aus eigener Kraft zu bewältigen, zeigt die Berufungswerberin den Beweggrund auf, der den Gesellschafter zur Leistung des Zuschusses veranlasst hat. Ein Beweggrund ist für die Freiwilligkeit einer Leistung jedoch nicht von Bedeutung. Die Privilegierung solcher Motive wäre überdies mit der gemäß § 114 BAO erforderlichen Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen unvereinbar.

Die Berufungswerberin führte weiters aus, für die Beurteilung eines Rechtsvorganges sei dessen wahrer wirtschaftlicher Wert entscheidend. Wirtschaftlich gesehen liege eine Subvention des Landes Steiermark zum Zwecke der Aufrechterhaltung des Liftbetriebes der Berufungswerberin vor.

Den verba legalia des § 2 Z 4 lit. a KVG kann unmittelbar nicht entnommen werden, ob ein "besonderes Landesinteresse" die Freiwilligkeit ausschließt. Als abgabenrechtlicher Tatbestand ist § 2 Z 4 lit. a KVG und damit auch der Begriff der "Freiwilligkeit" jedenfalls nach dem Zweck des KVG und nach dem Inhalt des § 2 Z 3 und Z 4 KVG selbst auszulegen (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0225). Sinn und Zweck des Teil I des KVG ist es, die Stärkung inländischer Kapitalgesellschaften durch Zuführung von Kapital zu besteuern (Dorazil, KVG, Kurzkommentar, Wien 1992, Rz 1 zu § 2). Während durch die Z 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z 2 bis 4 des § 2 KVG eine spätere Veränderung

(Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden. Liest man die Bestimmungen der Z 1, 2, 3 und 4 des § 2 KVG nun zusammen, so kann als "freiwillig" im Sinn des § 2 Z 3 KVG eine Leistung nur dann angesehen werden, wenn sie nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (also weder gesetzlichen noch vertraglichen) Verpflichtung beruht (Z 2). Besondere Landesinteressen sind von Z 4 schon allein deshalb nicht umfasst, weil die Motive des zuschießenden Gesellschafters – wie bereits ausgeführt - keine Rolle spielen.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln bzw. Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens seien gemäß § 3 (1) Z 3 lit. a EStG bzw. gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG von der Einkommensteuer befreit, übersieht diese, dass verfahrensgegenständlich die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer, nicht jedoch die ertragssteuerrechtliche Vorgangsweise ist. Ebenso werden mit dem Hinweis auf § 6 Z 10 EStG keine kapitalverkehrssteuerrechtlich bedeutsamen Aussagen vorgebracht. Im Bereich der Verkehrsteuern sind lediglich die tatsächlich bewirkten Rechtsvorgänge zu beurteilen; ob die Abgabe durch eine andere rechtsgeschäftliche Gestaltung hätten vermieden werden können, ist dabei nicht von Belang.

Dem weiteren Berufungsvorbringen, die Auslegung des Finanzamt bringe eine Ungleichbehandlung der Berufungswerberin gegenüber Gesellschaften ohne Beteiligungsverhältnis zum Land mit sich, da solche Gesellschaften zweifelsfrei steuerfrei zu behandelnde Subventionen vom Land erhalten könnten, ist entgegen zu halten, dass grundsätzlich auch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts als Gesellschafterin eine freiwillige Leistung erbringen kann. Die Verfolgung öffentlicher Interessen schließt die gleichzeitige Verfolgung von Gesellschafterinteressen nicht aus. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25. März 1993, Zl. 92/16/0146, in dem es um Subventionen einer Gemeinde an eine SportanlagengmbH ging, an der die Gemeinde beteiligt war, die Differenzierung zwischen Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne Gesellschafterstellung als nicht unsachlich angesehen, weil die Gemeinde auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt.

Auch Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz⁵, 88, räumen ein, dass die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke das Gesellschafterinteresse nicht ausschließe. Auch im vorliegenden Fall kann das Gesellschafterinteresse nicht in Abrede gestellt werden, hat doch das Land Steiermark als Kommanditist über die Verpflichtung zur Leistung der in der Beitrittsvereinbarung vereinbarten Zahlungen hinaus keinerlei Verpflichtung zur Erbringung von Nachschussleistungen übernommen.

Mit Schreiben vom 20. Mai 1996 gab die Berufungswerberin die Gesamtkosten für die geplanten Investitionen in Höhe von € 1.671.475 bekannt und beantragte gleichzeitig einen Antrag auf Gewährung eines Gesellschafterzuschusses in dieser Höhe. Mit Beschluss der Steiermärkischen Landesregierung vom 8. Juli 1996 wurde dieser Antrag angenommen. Die Steiermärkische Landesregierung genehmigte damit im Rahmen eines Sonderinvestitionsprogrammes die Gewährung und Freigabe eines Gesellschafterzuschusses für die Errichtung einer Vierersesselbahn mit Förderbandeinstieg unter gleichzeitiger Abtragung des bestehenden Liftes an die Berufungswerberin. Eine Rückzahlungsverpflichtung dieses Zuschusses wurde nicht vereinbart. Es lag somit Willensdeckung zwischen Geber und der Empfängerin des Gesellschafterzuschusses vor. Die Zweckbindung des Geldzuschusses für die Errichtung einer Vierer-Sesselbahn schließt die Freiwilligkeit der Leistung nicht aus.

Die in der Bilanz zum 31. Oktober 1997 erfolgte Erfassung der Projektkosten als Sonderbetriebsvermögen und die Zuweisung der Abschreibung dieses Anlagegutes als Sonderbetriebsausgabe an das Land Steiermark mag – wie auch in der Berufung ausgeführt – im Beihilfenverbot des Art 87 EG, wonach mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare Beihilfen rückwirkend zurückzufordern sind, begründet sein. Die Berücksichtigung von freiwilligen Leistungen im Sinne des § 2 Z 4 KVG hängt allerdings nicht von der Art ihrer Verbuchung in den Geschäftsbüchern ab.

Ungeachtet des Umstandes, dass laut Beschluss der Steiermärkischen Landesregierung vom 8. Juli 1996 kein Ausweis des Gesellschafterzuschusses als Sonderbetriebsvermögen vereinbart wurde, ist die Bezeichnung des Kontos, auf dem die geleisteten Einlagen buchmäßig ihren Niederschlag finden, nicht von entscheidender Bedeutung (VwGH vom 15. September 1986, Zlen. 84/15/0179, 0180). Es kommt nicht darauf an, ob und wie Zuschüsse in der Unternehmensbilanz ihren Niederschlag finden (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar KVG, § 2 Rz 192).

Entscheidend vielmehr ist, ob der im vorliegenden Fall unstrittigerweise freiwillig geleistete Gesellschafterzuschuss geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wobei nach ständiger Judikatur dazu die objektive Eignung genügt und es darauf ankommt, ob die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt. Die Steuerpflicht wird nicht durch die Begründung des Rechtsgeschäftes, sondern erst durch dessen Erfüllung ausgelöst. Erst das, was aufgrund der eingegangenen Verpflichtung tatsächlich geleistet wird, unterliegt der Gesellschaftsteuer. Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld im Bereich des KVG ist die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden (VwGH vom 29. Jänner 1996, ZI. 95/16/0199). Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Ist ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeanpruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabeananspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. *Ritz*, BAO2, § 4 Rz 11, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt dabei der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. VwGH Erkenntnis vom 25. Februar 1993, Zl. 92/16/0160). Mit der Kapitalzufuhr wurde die Leistung im konkreten Fall erbracht und ist die Steuerpflicht entstanden.

Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen

Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (VwGH vom 30. September 1982, Zl. 82/15/0080); eine Werterhöhung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt (VwGH vom 17.2.1994, 92/16/0089). Überhaupt wird bei Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht (Egely/Klenk Gesellschaftsteuerkommentar⁴, 148), bzw. soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muss (Kinnebrock/Meulenbergh, aaO, 92). Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist eine Wertsteigerung ausgeschlossen (VwGH vom 6.10.1994, 93/16/0103). Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Wenn durch die Mittelzufuhr eine Überschuldung der Gesellschaft vorübergehend beseitigt wird, wird dies in der Regel auf eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte hinweisen (VwGH vom 26.6.1996, 94/16/0227). Nach Meinung von Brönner/Kamprad (Rdn 50 zu § 2) erhöhen Geldleistungen stets den Wert der Gesellschaftsrechte. Grundsätzlich sind Zuschüsse, die mit der Auflage der Verwendung für den Gesellschaftszweck verbunden sind, geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Zusammenfassend war daher im vorliegenden Fall die Kapitalzufuhr des Gesellschafters objektiv geeignet, das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft zu erhöhen. Der Gesellschafterzuschuss des Landes Steiermark an die Berufungswerberin, deren Gesellschafter das Land Steiermark zum maßgeblichen Zeitpunkt war, ist daher als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit. a KVG anzusehen, die geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Aus den dargelegten Gründen war daher der Berufung der Erfolg zu versagen.

Graz, am 26.November 2008