

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag^a. A. und die weiteren Senatsmitglieder B. , C. und D. in der Beschwerdesache E. Gesellschaft m.b.H., Adr. , vertreten durch Höchtl Wimmer & Partner Steuerberatung GmbH, Mariazeller Straße 150, 3100 St. Pölten über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. März 2006, ErfNr. 1 Team 13 (RV/7102089/2007), und über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.11.2013, ErfNr. 2 Team 15 (RV/7102795/2014), jeweils betreffend Gesellschaftsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006 (ErfNr. 1) wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 16.509,44 (Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 1.650.944,20).

Der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. November 2013 (ErfNr. 2) wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 22.429,50 (Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 2.242.950,39).

Soweit ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, wird dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

1. Verfahren betreffend Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006
(ErfNr. 1):

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 21. Juni 2005 erklärte die Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, do erfasst unter ErfNr. 1 einen Gesellschafterzuschuss von € 0,00.

Dieser Erklärung legte die Bf. folgende Errechnung der "Leistung gemäß § 2 Z. 2 bis 4 KVG" in Euro bei:

Verlust GuV 2003	1.539.561,86
- verrechnete Personalkosten	1.400.747,57
- verrechnete Mietkosten	168.509,92
	- 29.695,63

Dazu erklärte die Bf. gegenüber dem Finanzamt auf Grund eines Vorhaltes ua., dass Personal- und Mietkosten immer per Jahresende aus kameralistischen Gründen verrechnet würden. Diese würden allerdings nicht bezahlt, sondern durch Verlustübernahme der Alleingeschafterin ausgeglichen. Es komme daher zu keiner weiteren Einzahlung oder Nachschusspflicht der Gesellschafterin. Aus diesem Grunde würden nur jene Leistungen der Gesellschaftsteuer unterzogen, die in Form von Einzahlungen oder Nachschüssen erfolgt seien.

Lt dem beigelegten Auszug aus dem Jahresabschluss 2003 sind die verrechneten Miet- und Personalkosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Diesbezügliche Verbindlichkeiten sind in der Bilanz nicht (mehr) ausgewiesen.

Der erklärte "Ausgleich durch Verlustübernahme" ist aus dem Jahresabschluss 2003 nicht ersichtlich. Der Jahresverlust 2003 ist gleich dem Bilanzverlust in Höhe von € 1.539.561,86 ausgewiesen. Eine Verlustüberrechnung ist nicht ersichtlich.

Unter "Eigenkapital" ist in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 zur Position "91 Verr. Gemeinde F." für das Jahr 2003 eine Kapitalrücklage von € 2.220.066,09 und für das Vorjahr eine Kapitalrücklage von € 2.189.335,43 ausgewiesen.

Ausgehend von den erklärten verrechneten Miet- und Personalkosten setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006 betreffend den "Ausgleich der Personal- und Mietkosten durch die Alleingeschafterin

für das Jahr 2003 laut Gesellschaftsteuererklärung vom 16. Juni 2005" [richtig 21. Juni 2005] Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Höhe von € 1.569.257,49 in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, somit in Höhe von € 15.692,57 mit folgender Begründung fest:

"Gemäß Ihrem Antwortschreiben vom 10.11.2005 werden die jährlichen Personal- und Mietkosten durch Verlustübernahme der Gemeinde F. ausgeglichen. Da der Ausgleich durch Überrechnung der o.a. Kosten geeignet ist den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und eine wirtschaftliche Stärkung der Gesellschaft in der Höhe der überrechneten Kosten eingetreten ist, war die Gesellschaftsteuer festzusetzen. Ein Kapitalfluss in Form von Einzahlungen oder Nachschüssen, wie in Ihrem Antwortschreiben angeführt, ist nicht Voraussetzung für die Qualifikation einer freiwilligen Leistung gem. § 2 Z. 4 KVG".

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung erklärte die Bf., dass sie ein 100%-iges Tochterunternehmen der Gemeinde F. sei und sich im Wesentlichen mit der Führung und dem Betrieb von verschiedenen Hallen im Eigentum der Gemeinde F. sowie der Organisation und Durchführung von kulturellen und anderen Veranstaltungen beschäftige.

Weiters wendete die Bf. ein, dass sie die Möglichkeit habe, Ressourcen der Gesellschafterin in Anspruch zu nehmen. Dies sei die Verwendung von Personal sowie die Nutzungsüberlassung von Gebäuden. Die buchhalterische Vorgangsweise erfolge so, dass am 31.12. des Kalenderjahres aufgrund der kameralistischen Verrechnungstechnik die Personalkosten sowie die Mietaufwendungen an die Gesellschaft verrechnet würden und am gleichen Tag der Ausgleich über das Verrechnungskonto Gemeinde F. erfolge. Es handle sich somit um Nutzungseinlagen der Gesellschafterin. Die Gesellschaft greife auf "Nutzungseinlagen" zu, insbesondere auf Mitarbeiter der Gemeinde F. in Absprache mit dem Gesellschafter. Die Leistungserbringung durch die Mitarbeiter werde im Moment der Leistungserbringung verbraucht. Einlage und Leistungsverzehr fielen zusammen.

Auf Grund dieses Zusammenfalles von Einlage und Leistungsverzehr sei es logisch nicht möglich, dass dadurch der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht werde (Einlage = Verbrauch). Dies zeige sich buchhalterisch, da Aufwand und Einlage sofort saldiert würden.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung, welche das Finanzamt damit begründete, dass auch die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer unterliege, brachte die Bf. einen Vorlageantrag samt Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ein.

Darin wendete die Bf. ein, dass die Überlassung von Personal nicht als Überlassung von Gegenständen anzusehen sei und beantragte die Gesellschaftsteuer ausgehend vom Jahresverlust 2003 abzüglich der Personalkosten, somit ausgehend von € 138.814,29 mit € 1.388,14 festzusetzen.

Im Vorlagebericht stellte das Finanzamt die Frage, ob die Nutzungsüberlassung von Personal ohne entsprechende Gegenleistung der Gesellschaftsteuer unterliege.

Auf Grund eines tel. Ersuchens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates bezughabende Unterlagen vorzulegen, übermittelte die Bf. eine Erklärung ihrer Gesellschafterin vom 6. Juni 2012 sowie eine eigene Sachverhaltsdarstellung vom 5. Juni 2012, wonach das Personal, welches die Betriebe der Bf. führe, Mitarbeiter der Gemeinde seien, welche der Bf. zur Verfügung gestellt würden.

Die Gemeinde F. erklärte dazu, dass die anteiligen Personalkosten im Verrechnungswege mit den Mieten und sonstigen Forderungen der E an die Gemeinde F. sowie einer vorläufigen Abgangsdeckelung verrechnet würden. Mit Vorliegen der Bilanz werde der bilanzmäßige Verlust in einen kameralen Zuschussbedarf umgewandelt und mit den bisherigen Verrechnungen verglichen. Allfällige Differenzen würden auf dem Zuschusskonto verbucht und fortgeschrieben.

Die Bf. erklärte, dass die Personalkosten der bereitgestellten Mitarbeiter von der städtischen Personaldirektion für das Budget der Gemeinde F. vorausberechnet würden und die jeweils anteiligen Kosten in ihrem Budgetentwurf (dem Budget der E, welches als Endergebnis den geplanten "Abgang" ermittle) den einzelnen Betriebsbereichen zugeteilt würden. Dieses Prozedere werde für die Erstellung des kameralen Abschlusses, der in den Abschluss der Gemeinde F. eingehe, sowie für die Bilanzerstellung wiederholt. Per Mitte Jänner erhalte die Bf. die jeweiligen IST-Kosten wiederum von der Personaldirektion. Diese IST-Kosten würden lediglich buchhalterisch in die Bücher der E am 31.12. eingebucht und sofort wieder mit der Verlustübernahme verrechnet.

Das Budget der Bf. sei ein Teil des Gesamtbudgets der Gemeinde F. und werde im Zuge der Budgetbeschlussfassung durch den Gemeinderat der Stadt F. immer im Dezember im Vorhinein genehmigt. Erst mit dieser Beschlussfassung des Budgets (und damit einhergehend der Bereitstellung des Personals) sei es der Bf. möglich, das neue Geschäftsjahr zu eröffnen.

Die Personalkosten und die Mietkosten für die Betriebsstätten würden über ein Zuweisungskonto bei der Gemeinde F. erfasst, um Kostentransparenz über die E seitens der Gesellschafterin, der Gemeinde F. zu bekommen.

Die Summe dieser beiden Kosten käme dem Jahresverlust der Bf. sehr nahe. Die Bf. hätte gar nicht die finanziellen Mittel, diesen Geldtransfer veranlassen zu können. Dazu müsste zuerst die Gemeinde F. der Bf. den Betrag vorstrecken.

Aufgabe der Bf. sei es, die laufenden Betriebsausgaben (ohne Miete, Personal, Investitionen) mittels Einnahmen zu decken.

In der Folge legte die Bf. ua. eine Kopie einer Geschäftsführerbestellung vom 1. Mai 1983 und eines Auszuges aus einer bezughabenden Niederschrift der Gemeinderatssitzung vom 17. Dezember 1982 vor, aus welchen hervorgeht, dass der Aufgabenbereich der Bf. die Verwaltung der Kultur- und Sportstätten der Gesellschafterin ist, die zu diesem Zweck der Gesellschafterin verpachtet werden und dass die Gemeinde F. dem neu bestellten Geschäftsführer als Mehrheitsgesellschafterin die Abdeckung der entstehenden

Verluste in voller Höhe durch die Gemeinde zusicherte, wenn der Geschäftsführer bei der Geschäftsführung die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes nicht verletzt.

Dazu bestätigte die G. der Gemeinde F. mit Schreiben vom 18. September 2012 ua., dass diese Zusicherung nach wie vor aufrecht sei und die Bf. auf Grund dieser Zusicherung einen Rechtsanspruch auf Verlustabdeckung habe.

Die tatsächlichen Verlustübernahmen seien im Rahmen dieses Gemeinderatsbeschlusses vom 17. Dezember 1982 und dieser Zusicherung gegenüber dem Geschäftsführer vom 5. Jänner 1983 erfolgt. Es seien keine Verluste übernommen worden, die auf eine Verletzung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes zurückzuführen wären. Auf Grund der gelebten Praxis sei der Beschluss so zu interpretieren, dass sich die Verlustabdeckung auf die Verluste der Bf. bezögen.

Der Gemeinderat beschließe darüber hinaus jährlich den Voranschlag und den Rechnungsabschluss, in dem ua. die Höhe der Verlustabdeckung dargestellt werde.

Der gedeckte Zuschussbedarf gehe dabei im Einzelfall sogar über den jährlichen bilanzmäßigen Verlust hinaus und sehe auch die Abdeckung des kameralen Zuschussbedarfes vor. Mit dieser Vorgangsweise sei auch jederzeit der Liquiditätsbedarf der Bf. gedeckt.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 wurden die Akten samt einer Kopie der von der Bf. vorgelegten Unterlagen an das Finanzamt übermittelt.

Dazu führte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes aus:

"Zu den Feststellungen des Finanzamtes und den Ausführungen in den Vorlageberichten wird bemerkt, dass § 2 KVG mit BGBI. Nr. 629/1994 dahingehend geändert wurde, dass die freiwilligen Leistungen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, nur mehr die in § 2 Z 4 KVG taxativ aufgezählten Leistungen sind, sodass die Frage, ob die Nutzungsüberlassung von Personal ohne entsprechende Gegenleistung der Gesellschaftsteuer unterliegt, wohl zu verneinen wäre (vgl. Rief, Das neue Kapitalverkehrsteuerrecht und die Rechtsprechung des EuGH, SWK Sonderheft September 1995).

Weiters wird auf die Rechtsanschauung des UFS in der nach ha. Kenntnis von der Amtspartei unangefochtene Entscheidung vom 14. Dezember 2011, RV/0383-L/08 zu einem gleichgelagerten Fall hingewiesen, wonach es bei ausgegliederten Gesellschaften von Körperschaften öffentlichen Rechtes zur Verneinung der Gesellschaftsteuerpflicht einer Verlustübernahme ausreichend sei, wenn das zuständige Gremium der Körperschaft im Vorhinein die Verlustabdeckung beschließe.

Im gegebenen Fall ist nach Ansicht des Referenten darüber hinaus im Lichte des § 19 GmbHG, wonach es gleichgültig ist, ob das Geschäft ausdrücklich im Namen der Gesellschaft geschlossen worden ist oder ob die Umstände ergeben, dass es nach dem Willen der Beteiligten für die Gesellschaft geschlossen werden sollte, der in der Erklärung der Gemeinde F. vom 18. September 2012 geäußerten Rechtsanschauung, dass die Bw.

einen Rechtsanspruch auf die Verlustabdeckung durch die Gemeinde gehabt habe, zu folgen."

Auf Grund einer zwischenzeitigen Erhebung durch das Finanzamt legte die Bf. diesem ua. die "Kontoauszüge aus der Finanzbuchhaltung zur Verlustverrechnung 2003 und 2007" vor.

Lt. dem vorgelegten Auszug des Kontos Nr. 92 "Zuweisung Gemeinde" für das Jahr 2003, wurden über dieses Konto Verbindlichkeiten (im Wesentlichen die Miet- und Personalkosten) und geringfügige Forderungen (offensichtlich der Bf. gegenüber der Gemeinde) ausgebucht und der zum 31. Dezember 2003 saldierte Betrag in Höhe von € 1.650.944,20 auf das Konto "91", somit auf Kapitalrücklagen (Verrechnung Gemeinde F.) gebucht.

Dazu meinte das Finanzamt im Wesentlichen, dass von einer Nutzungsüberlassung von Personal ohne entsprechende Gegenleistung nicht gesprochen werden könne, wenn hier Personalkosten in Rechnung gestellt würden. Die Vermietung der Räumlichkeiten erfolge entgeltlich.

Weiters verwehrte sich das Finanzamt gegen die vom Referenten vertretene Ansicht, dass der Entscheidung des UFS vom 14.12.2011, RV/0383-L/08 zugrunde gelegene Sachverhalt mit dem gegenständlichen Sachverhalt gleichgelagert sei.

Im Lichte des Ergebnisses der Ermittlungen des Finanzamtes erging mit dem Bemerken, dass der Sachverhalt nicht völlig geklärt sei, folgender Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an die Bf.

"Der Ansicht, dass eine von vornherein unentgeltliche Überlassung von Personal keinen gesellschaftsteuerbaren Tatbestand erfüllt, ist nach Ansicht des Referenten zu folgen. Hingegen kann der Referent der Ansicht, dass Nutzungseinlagen den Wert der Gesellschaftsrechte grundsätzlich nicht erhöhen würden, nicht folgen.

Wenn in den Berufungen einerseits die Rede von Nutzungseinlagen, andererseits die Rede von verrechneten Personal- und Mietkosten ist, so stellt das einen Widerspruch dar. Miete schließt jedenfalls eine (unentgeltliche) Nutzungseinlage aus, sodass die Behauptung, es lägen hier (unentgeltliche) Nutzungseinlagen vor und keine Forderungsverzichte zum 31. 12. insgesamt zweifelhaft ist.

Wenn nun die Gemeinde erklärt, dass die anteiligen Personalkosten im Verrechnungswege mit den Mieten und sonstigen Forderungen der E an die Gemeinde verrechnet werden, so ist die Ansicht des Finanzamtes, dass hier nicht von einer (von vornherein unentgeltlichen) Nutzungsüberlassung gesprochen werden kann, nicht ohne Weiteres von der Hand zu weisen.

Alleine aus der Genehmigung des Budgets der Gemeinde F. durch den Gemeinderat ergibt sich kein Anspruch der Bw.

Dazu wird unter Hinweis auf die bereits erfolgten telefonischen Anforderungen der bezughabenden Unterlagen neuerlich ersucht eine Kopie der Mietverträge sowie allfälliger Urkunden und Schriften betreffend die Zurverfügungstellung und Bestimmung

der Kosten des Personals einschließlich Korrespondenz, Rahmenvereinbarungen, Gesellschafterbeschlüsse etc. vorzulegen.

In der Stellungnahme vom 3. Dezember 2012 stellt das Finanzamt fest, dass aus den von der Bw. dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen wesentlich höhere Ausgaben der Gemeinde für die Bw. hervorgingen. In diesen Unterlagen ist ua. auch die Rede von einer Verlustübernahme im Jahr 2003 in Höhe von € 1.446.728,71. Zuvor wurde eine Verlustübernahme von € 1.539.561,86 erklärt.

Übersteigen die Übernahmen der diversen Kosten etc. durch die Gemeinde zu Gunsten der Bw. zum jeweiligen Jahresabschluss die Verlustübernahmen? Wie wird dies verbucht? Kommt es dadurch zu einer Erhöhung der Kapitalrücklagen (Verr. Gemeinde F.)?"

In der Folge wurden das Finanzamt und die Bf. vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zu einem Erörterungstermin geladen.

Im Zuge des Erörterungsgespräches hielt der Referent den Vertretern der Bf. Folgendes vor:

"Aus den Jahresabschlüssen 2003 und 2007, den bisherigen Erklärungen der Bf. und den von ihr vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgendes Gesamtbild:

Auf Grund des Gesellschaftszweckes der Bf. und der ihr von der Gesellschafterin übertragenen Aufgaben ist es der Bf. nicht möglich ihren Aufwand, im Besonderen die Personal- und Mietkosten, die sich aus dem von der Gesellschafterin bereitgestellten Personal und den von der Gesellschafterin gemieteten bzw. gepachteten Liegenschaften ergeben, zu erwirtschaften.

Dem entsprechend wurde seitens der Gesellschafterin, wenn auch gegenüber dem Geschäftsführer, eine Erklärung abgegeben, entstehende Verluste zu tragen.

Auf Seite der Gemeinde erfolgt jedenfalls vor Feststellung der Kosten (Genaue Zeitpunkte der Gemeinderatsbeschlüsse wie auch die Beschlussinhalte wurden nicht bekanntgegeben) eine Vorausberechnung der sich im Verhältnis zur Bf. ergebenden Ausgaben und Einnahmen der Gemeinde (Personalaufwand etc. einerseits und [von der Bf. zu erhaltenen] Kostenersätze andererseits). Daneben wurde für einzelne Jahre ein Zuschussbedarf ausgewiesen.

Im Rahmen der Rechnungsabschlüsse der Gemeinde für die einzelnen Jahre wurden die Ausgaben und Einnahmen im Zusammenhang mit der Personalbereitstellung etc. erfasst sowie daneben ein Zuschussbedarf bestimmt.

Bemerkt wird, dass eine erläuternde Darstellung der Buchungen in Zusammenhang mit den von der Gemeinde getragenen Kosten und die diesen Buchungen zu Grunde gelegenen Belegen nicht vorgelegt wurden.

Aus den, dem Finanzamt vorgelegten "Kontoauszügen aus der Finanzbuchhaltung zur Verlustverrechnung 2003 und 2007" ist jedoch zu schließen, dass die im jeweils laufenden Jahr zwischen der Gemeinde der Bf. gegenseitig verrechneten Kosten über das Konto 92 "Zuweisung Gemeinde" ausgebucht wurden, die Gegenforderungen aufgerechnet wurden und der zu Lasten der Bf. jeweils sich ergebende Überhang als Gesellschafterleistung

(Zuweisung Gemeinde) über auf Kapitalrücklagen (KtNr. 91 Verrechnung Gemeinde F.) gebucht wurde.

Die Zuweisung zu den Kapitalrücklagen lt. Bücher der Bf. beträgt für das Geschäftsjahr 2003 € 1.650.944,20. Der "Zuschuss an E" ist im Rechnungsabschluss der Gemeinde abweichend davon mit € 1.446.728,71 ausgewiesen.

Für das Jahr 2007 beträgt die Zuweisung zu den Kapitalrücklagen lt. Bücher der Bf. € 2.166.148,90 und lt. Rechnungsabschluss der Gemeinde in etwa gleichlautend € 2.166.325,70.

Betrachtet man weiters das Eigenkapital lt Jahresabschlüsse der Bf. so ersieht man daraus, dass für das jeweilige Geschäftsjahr die Kapitalrücklagen um die oa Beträge (2003 um € 1.650.944,20 und 2007 um € 2.166.148,90) erhöht wurden und die Vorjahresverluste der Jahre 2002 bzw. 2006 (€ 2.059.106,48 bzw. € 1.620.213,54) unter Auflösung der Kapitalrücklagen in dieser Höhe ausgebucht wurden.

2003

Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2002	€ 2.189.335,43
Zuweisung Kapitalrücklage 2003	€ 1.650.944,20
- Ausbuchung Verlust 2002	- € 1.620.213,54
Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2003	€ 2.220.066,09

2007

Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2006	€ 2.376.307,01
Zuweisung Kapitalrücklage 2007	€ 2.166.148,90
- Ausbuchung Verlust 2006	- € 2.059.106,48
Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2007	€ 2.483.349,43

Aus den Büchern der Bf. erschließt sich in Übereinstimmung mit den Angaben der Bf. somit eine jährliche Zuschussleistung in Höhe der Differenz zwischen den im jeweiligen Kalenderjahr gegenseitig verrechneten Kosten.

Mögen diese Zuschüsse in der Größenordnung der jeweiligen Jahresverluste sein, so erschöpfen sich diese Gesellschafterleistungen weder in der Übernahme der Personal- und Mietkosten noch sind diese unmittelbar durch die Jahresverluste bestimmt. Die Jahresverluste 2003 und 2007 wurden offensichtlich in die Folgejahre übertragen.

Es ist daher von einer spätestens mit Erstellung und Genehmigung des Jahresabschlusses 2003 im Jahr 2004 vollzogenen Gesellschafterleistung in Höhe von € 1.650.944,20 und von einer spätestens mit Erstellung und Genehmigung des Jahresabschlusses 2007 im Jahr 2008 vollzogenen Gesellschafterleistung in Höhe von € 2.166.148,90 auszugehen.

In diesem Zusammenhang wird auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13.12.2012, 2012/16/0133 verwiesen.

Die allfälligen nachträglichen Ausbuchungen der Verluste unter Auflösung der Kapitalrücklagen stellen jeweils von den dargestellten Gesellschafterleistungen gesonderte Vorgänge dar.

Im Übrigen wird auf den Vorhalt 7. Dezember 2012 verwiesen".

Dazu erklärten die Vertreter der Bf., dass lediglich eine Verlustüberrechnung iS. des § 232 UGB nicht ausgewiesen sei. Die Kameralistik werde bis 15. Jänner abgeschlossen.

Die Personalbereitstellung erfolge fremdüblich. Eine konkrete Vereinbarung über eine unentgeltliche Zurverfügungstellung vorweg bestehe nicht bzw. könne nicht vorgelegt werden. Es sei daher davon auszugehen, dass die Gemeinde einen Anspruch auf Ersatz in Höhe der festgestellten Personalkosten habe. Der Verlust der sich daraus ergebe, werde jedoch regelmäßig übernommen.

Der Referent ersuchte um Vorlage der Unterlagen, die Grundlage für die Verbuchung bei der Bf. seien.

Dazu wurde vereinbart, dass die Bf. zur Erläuterung des Ablaufes der Personalverrechnung etc., beginnend mit der durchlaufenden Gebarung bei der Gemeinde, der Mitteilung (Verrechnung etc.) bzw. Abstimmung mit der Bf. bis zur Verlustabdeckung im Folgejahr eine detaillierte Darstellung einschließlich der den Buchungen bei der Bf. zu Grunde gelegten Belegen und der entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse, vorgelegen werde.

Der Vertreter der Amtspartei meinte, dass es sich bei der Rücklagendotierung und bei der Auflösung der Rücklagen um zwei Vorgänge handle, die beide der Gesellschaftsteuer unterlägen.

Die Bf. vertrat weiterhin die Ansicht, dass hier eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte nicht bestehe.

Mit EMail vom 7. August 2013 übermittelte der Referent dem Vertreter der Bf. in Ergänzung zum Erörterungsgespräch folgende Judikaturhinweise:

"Leistung an eine überschuldete Gesellschaft:

UFSW vom 04.10.2010 GZ RV/2391-W/10 mit Verweis auf EuGH 5.2.1991 C-15/89

Deltakabel BV (anschließender Verkauf um 1 HFL);

Anm: vgl auch § 9 KVG idF vor 1.1.1995 welche für Deckung einer Überschuldung bzw. eines Verlustes am Grundkapital/Stammkapital lediglich einen begünstigten Steuersatz vorsah

Nutzungseinlage an eine stark überschuldete Gesellschaft EuGH 5.2.1991 C-249/89

Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG Anm: Erhöhung des Reinvermögens nicht Voraussetzung für die Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte (siehe Rz 7)"

Mit an das Finanzamt gerichteter Eingabe vom 14. August 2013 erklärte die Bf. Folgendes.

1. Verlustübernahme , durch den Gesellschafter, Anwendung des imparitätischen Realisationsprinzips gemäß UGB (Jahresverlust 2003)

Auszug aus der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 10.7.2013 in Wien:

"Der erklärte" Ausgleich durch Verlustübernahme" ist im Jahresabschluss 2003 nicht ersichtlich. Der Jahresverlust 2003 ist in Höhe von EUR 1.539.561,86 ausgewiesen."

Seitens der Gemeinde F. besteht eine Verpflichtung zur Verlustübernahme. Diese Verpflichtung wurde im Zuge des Verfahrens bereits mehrmals nachgewiesen und besteht seit der Gründung der E. GmbH. Es besteht hierbei für jedes abgelaufene Geschäftsjahr die Verpflichtung zur Abdeckung eines sich aus dem Jahresabschluss der E. GmbH ergebenden Jahresverlustes.

Zivilrechtlich entsteht der Jahresverlust (zum 31.12.200x) und die Forderung gegen den Gesellschafter mit Ende des Geschäftsjahrs. Im Gegensatz dazu kann die tatsächliche Verlustübernahme durch Gesellschafterbeschluss erst in dem darauf folgenden Jahr erfolgen, in dem auch die unternehmensrechtliche Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt - zuvor ist der Jahresabschluss noch nicht ordnungsgemäß aufgestellt und es kann demnach der Jahresverlust auch nicht übernommen werden.

Die unternehmensrechtliche Erfassung der Übernahme des Jahresverlustes beispielsweise für das Jahr 2003 erfolgte unter Beachtung des imparitätischen Realisationsprinzips bei der E. GmbH erst im Jahr 2004.

Schon der EuGH geht davon aus, dass die Verpflichtung zur Verlustübernahme eine Leistung des Gesellschafters darstellt, die zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt. Allerdings sind jene Fälle von der Steuerpflicht auszunehmen, in denen eine solche Zusage bereits vor dem Eintritt der Verluste gegeben wird. Dies führt nämlich letztlich dazu, dass sich künftige Verluste nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken, insbesondere keine Erhöhung desselben bewirken, da dem Verlust in gleicher Höhe eine Forderung gegenübersteht (vgl. Rs. Immobilien Linz GmbH & Co KG).

Diese Meinung wurde auch durch das BMF erlassmäßig bestätigt - auch nach Ansicht des BMF können Verlustübernahmen außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrags gesellschaftssteuerfrei erfolgen.

Einzelzusagen eines Gesellschafters kommen hierfür etwa dann in Betracht, wenn die Gesellschaft aufgrund dieser Zusage über einen klagbaren Anspruch gegenüber dem Gesellschafter verfügt - dies gilt somit auch für Zusagen eines Gesellschafters im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses.

Zum 31.12.2003 besteht eine Forderung der E gegenüber den Gesellschaftern, erst im Rahmen des Gesellschafterbeschlusses für das Jahr 2003 im Geschäftsjahr 2004 wird diese Forderung realisiert und deckt den nunmehr festgestellten Jahresverlust ab. Erst dadurch erhält die E. GmbH über einen tatsächlich klagbaren Anspruch gegenüber der Gemeinde. Gemäß § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG unterliegt nämlich der Beschlussfassung der

Gesellschafter die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses, die Verteilung des Bilanzgewinns (...).

Völlig unabhängig von der gesellschaftsteuerrechtlichen Thematik wurde im Jahresabschluss der E. GmbH im Jahr 2003 die Forderung gegenüber der Gemeinde F. gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung bzw. aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips unternehmensrechtlich nicht eingestellt. Eine Forderung ist erst in den Jahresabschluss aufzunehmen, sobald diese auch durchsetzbar ist - dies kann für den vorliegenden Fall erst im Jahr 2004 angenommen werden. Verluste sind unternehmensrechtlich beachtlich, sobald diese drohen, Gewinne bzw. Ansprüche der Gesellschaft sind jedoch erst zu bilanzieren, wenn diese als realisiert gelten.

Aufgrund der Rechnungslegungspflicht der E. GmbH gemäß UGB unter Anwendung des imparitätischen Realisationsprinzips ist diese Forderung unternehmensrechtlich, da noch nicht realisiert, nicht auszuweisen. Dies erfolgte erst nach Feststellung des Jahresabschlusses 2003 im Jahr 2004.

2. Verjährung Abgabenfestsetzung für das Jahr 2004 gemäß § 207 Abs. 2 BAO

Zur Festsetzung Gesellschaftsteuern für das Jahr 2003 hat sich dabei ein weiterer Aspekt ergeben, den wir berufungsergänzend vorbringen.

Unseres Erachtens hat die Verlustübernahme durch den Gesellschafter zu keiner Erhöhung der Gesellschaftsanteile geführt - eine Gesellschaftsteuerpflicht für das Jahr 2003 liegt demnach grundsätzlich nicht vor. Es liegt somit keinesfalls ein Fall der Abgabenhinterziehung vor.

Die Verlustübernahme erfolgte im Jahr 2004. Eine Gesellschaftsteuer aus einem im Jahr 2004 allfällig gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang festzusetzen verjährt im Jahr 2011, da hier gemäß § 207 Abs. 2 BAO die 5jährige Verjährungsfrist zur Anwendung der Abgabe besteht. Auch aus diesem Grund ist der Gesellschaftsteuerbescheid 2003 vom 24.3.2006 über eine Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 15.692,57 aufzuheben.

3. Anträge

Es wird daher ergänzend beantragt,

- a) den Gesellschaftsteuerbescheid 2003 vom 24.03.2006 aufzuheben, da der gesellschaftsteuerpflichtige Zuschuss im Jahr 2004 geleistet wurde
- b) keine Gesellschaftsteuer 2004 vorzuschreiben wegen zwischenzeitlich eingetreterner Verjährung."

Mit ebenfalls an das Finanzamt gerichteter Eingabe vom 26. August 2013 erklärte die Vertreterin der Bf. dass die Bf. von ihr die Empfehlung erhalten habe, allfällig die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 zurückzuziehen, insbesondere wenn dem Argument der Verjährung für die Gesellschaftsteuer 2004 gefolgt werde.

Weiters wurde in dieser Eingabe sinngemäß erklärt, dass auf Grund der Diskussionen und Besprechungen ab dem Geschäftsjahr 2012 eine geänderte Vorgangsweise bei der

Verlustübernahme erfolgen werde und die entsprechenden Verlustübernahmen zeitgleich zum Bilanzstichtag vorliegen würden.

Anlässlich der Vorlage dieser Schreiben gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

In dem mit 14.8.2013 datierten Schreiben an das FAGVG werden das Entstehen des Jahresverlustes, der Forderung gegen den Gesellschafter und deren Einstellung in den Jahresabschluss erörtert. Weiters wird von einer Verpflichtung der Gemeinde zur Verlustübernahme gesprochen. Woraus sich diese ergeben sollte wird nicht näher erläutert. Die früher im Verfahren angesprochene Zusage an den Geschäftsführer v. 5.1.1983 kann hier nicht ins Treffen geführt werden, da es dort als Bedingung für die Einhaltung der Sorgfaltspflicht nach § 25 GmbHG festgelegt wurde. Deshalb scheidet auch die Regelung des § 19 GmbHG aus. Der damalige Geschäftsführer ist 1994 ausgeschieden.

Als weiterer Punkt wird Verjährung ins Treffen geführt. Die Verlustübernahme wäre 2004 erfolgt, dafür wäre Festsetzungsverjährung 2011 eingetreten und deshalb wäre der Gesellschaftsteuerbescheid v. 24.3.2006 aufzuheben. Unterlagen, die Grundlagen für die Verbuchung bei der Bw. sind, wurden nicht übersendet, ebenfalls nicht eine detaillierte Darstellung zur Erläuterung des Ablaufes der Personalverrechnung. In der Gesellschaftsteuererklärung zu ErfNr. 1 ist die Errechnung von Leistungen enthalten, nicht die Verlustübernahme. Für diese Leistungen besteht Gesellschaftsteuerpflicht (1.650.944,20 Euro). Gleichermaßen (Errechnung von Leistungen) trifft für die Gesellschaftsteuererklärung zu ErfNr. 3 zu; hier wurde im Bescheid auf die Abgabenerklärung Bezug genommen; gesellschaftsteuerpflichtig 2.166.148,90 Euro."

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2013 erging an die Bf. folgender Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates unter Beilage der Stellungnahme des Finanzamtes mit dem Bemerkern, dass kein unmittelbar an den Unabhängigen Finanzsenat gerichtetes Schreiben mit den im Erörterungsgespräch angesprochenen Unterlagen (Ergebnisverwendungsbeschlüsse etc.) eingelangt seien:

"Zu Ihrem Einwand, dass die für das Jahr 2003 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer unrichtig sei, da diese das Jahr 2004 bzw. den Zeitpunkt des Umlaufbeschlusses betreffen hätte müssen, ist auf die Ausführungen des Referenten im Erörterungsgespräch hinzuweisen, wonach nach vorliegender Aktenlage im Jahr 2004 zwischen der Bw. und der Gemeinde eine Aufrechnung der Forderungen aus den im Jahr 2003 gegenseitig erbrachten und in Rechnung gestellten Leistungen erfolgte und zu Gunsten der Bw. die Differenz zwischen den gegenseitig verrechneten Kosten als Zuschuss [bzw. Forderungsverzicht] unter Dotierung der Kapitalrücklage gewährt wurde. Dieser Vorgang unterliegt als freiwillige Leistung der Gesellschaftssteuer. Selbst ein Ergebnisabführungsvertrag würde die Gesellschaftsteuerpflicht dieser Leistung nicht ausschließen (vgl. EuGH 17. 9 2002, Rs C-392/00).

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 21. Juni 2005 wurde eine auf das Jahr 2003 bezogene Gesellschaftsteuererklärung über verrechnete Personalkosten € 1.400.747,57 und verrechneten Mietkosten von € 168.509,92 gelegt.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006 wurde vom Finanzamt für den "Ausgleich der Personal- und Mietkosten durch die Alleingesellschafterin für das Jahr 2003 laut Gesellschaftsteuererklärung vom 16. Juni 2005" auf Grundlage des § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer festgesetzt.

Der Gesellschaftsteuerbescheid bezieht sich – ebenso wie die Gesellschaftsteuererklärung - auf keinen bestimmten (vor dem Erklärungszeitpunkt 16. Juni 2005) gelegenen Leistungszeitpunkt sondern lediglich auf eine Leistung gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG betreffend den Ausgleich der Personal- und Mietkosten des Jahres 2003. Es ist in der Begründung zwar die Rede von einem Ausgleich durch "Verlustübernahme". Aber aus der dem Bescheid zugrunde gelegten Höhe der Leistung (€ 1.569.257,47) und den weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid ergibt sich klar, dass sich dieser nicht auf die Übernahme des im Rahmen des Jahresabschlusses 2003 festgestellten Bilanzverlustes von € 1.539.561,86 bezieht.

Damit ist Sache dieses Gesellschaftsteuerbescheides grundsätzlich keine andere als der oben dargestellte Ausgleich der Differenz der gegenseitig in Rechnung gestellten Forderungen aus den im Jahr 2003 erbrachten Leistungen.

Lediglich die Höhe der Leistungen ist unrichtig, sodass die Gesellschaftsteuer im Berufungsverfahren vom Wert der Leistung in Höhe von € 1.650.944,20, somit mit € 16.509,44 festzusetzen sein wird, zumal es sich beim Zuschuss bzw. Forderungsverzicht nach der Aufrechnung der gegenseitig verrechneten Kosten lediglich um einen einzigen Vorgang handelt.

Einer Abgabenestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht auf Grund des § 209a BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Im Übrigen erfolgte lt. Aktenlage im Jahr 2004 anlässlich des Jahresabschlusses 2003 keine Übernahme des Verlustes aus dem Geschäftsjahr 2003 sondern lediglich eine Auflösung der Kapitalrücklagen in Höhe des Jahresverlustes 2002.

Ungeachtet dessen, dass hier weder in der Gesellschaftsteuererklärung, noch im angefochtenen Bescheid der zu Grunde liegende gesellschaftsteuerpflichtige Vorgang über den Zeitpunkt der Leistung bestimmt wurde, wird auf das Urteil des BFH 23.4.1975 ,II R 71/71 hingewiesen, in welchem der BFH ausgesprochen hat, dass ein Gesellschaftsteuerbescheid mit der Begründung aufrechterhalten werden könne, die Gesellschaftsteuer sei entweder durch den ersten Erwerb der Gesellschaftsanteile oder durch die zeitlich spätere Leistung der auf die Gesellschaftsanteile zu zahlenden Beträge entstanden (vgl. BFH 11.7.1984, II R 87/82)."

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 und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Verfahren betreffend Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. November 2013 (ErfNr. 2):

Auf Grund einer Gesellschaftsteuererklärung einschließlich einer "Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz 2011", eingelangt beim Finanzamt am 21. Juni 2012 zur ErfNr. 2 erlangte das Finanzamt Kenntnis von einer offensichtlich auf das Jahr 2011 bezogenen Gesellschafterleistung.

Lt. der Beilage errechnet sich die Leistung gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG aus der Differenz zwischen dem Verlust lt. GuV 2011 in Höhe von € 2.117.716,82 und verrechneten Personalkosten in Höhe von € 1.703.802,12 mit € 413.914,70.

Auf Grund einer Rückfrage des Finanzamtes erklärte die Bf. Folgendes:

"Die E. GmbH ist eine 100% Gesellschaft der Gemeinde F. Die Gemeinde F. beschließt jeweils im Vorhinein im Rahmen des Budgets einen voraussichtlichen Zuschuss und stellt im Rahmen dieses Zuschusses Personal für die E. GmbH bei. Die Kosten dieser Personalbereitstellung werden buchhalterisch am 31.12. des Kalenderjahres in Form einer Buchungsanweisung erfasst. Durch die Verlustabdeckung werden diese Personalkosten am gleichen Tag buchhalterisch verrechnet.

Festzuhalten ist, dass die Personalkosten durch die E. GmbH an die Gemeinde F. nicht bezahlt werden. Die Verlustübernahme der E. GmbH erfolgt durch die Beschlussfassung im Budget der Gemeinde F. jeweils im Vorhinein. Die tatsächliche Verlustabdeckung und Verlustübernahme durch die Gemeinde F. erfolgt nach Vorliegen des Rechnungsabschlusses sowohl der E. GmbH als auch der Gemeinde F. durch Beschluss des Jahresabschlusses sowie des Gemeindeabschlusses. Die tatsächlichen Leistungen des Gesellschafters im Jahre 2011 betrugen € 413.914,70. Ich darf in diesem Zusammenhang mitteilen, dass ein Anwendungsfall des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 1. Dezember 2011, Rs. C-492/10, Immobilien Linz, vorliegt. Ein Gesellschafterzuschuss führt nur insofern zu einer Gesellschaftsteuerpflicht, als es zu einer Werterhöhung der Anteile kommt."

Lt dem in Kopie beigelegten Auszug des Jahresabschluss 2011 sind die verrechneten Personalkosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Diesbezügliche Verbindlichkeiten sind in der Bilanz nicht (mehr) ausgewiesen.

Die erklärte Verlustübernahme ist aus dem Jahresabschluss 2011 nicht ersichtlich. Der Jahresverlust 2011 ist in Höhe von € 2.117.716,82 und der Bilanzverlust in Höhe von € 2.144.406,84 ausgewiesen. Eine Verlustüberrechnung ist nicht ersichtlich. Unter "Verlustvortrag aus dem Vorjahr – 9396 Kamerale Ergebnis – zu decken" ist ein sich auf den Bilanzverlust nicht auswirkender Betrag von - € 2.157.319,71 ausgewiesen.

Unter "Eigenkapital" ist in der Bilanz zum 31. Dezember 2011 zur Position "92 Zuweisung Gemeinde" für das Jahr 2011 eine nicht gebundene Kapitalrücklage von € 2.242.950,39 und für das Vorjahr eine Kapitalrücklage von € 2.229.501,74 ausgewiesen.

Ausgehend vom erklärten "Verlust lt. GuV 2011" setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. November 2013 betreffend "Kap 11, Gesellschafterzuschuss Gemeinde F. vom 21. Juni 2012" Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Höhe von € 2.117.716,62 in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, somit in Höhe von € 21.177,17 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung erklärte die Bf. im Wesentlichen, dass die buchhalterische Vorgangsweise so erfolge, dass am 31.12. des Kalenderjahres (Bilanzstichtag der Gesellschaft) auf Grund der kameralistischen Verrechnungstechnik die Personalkosten sowie die Mietaufwendungen an die Gesellschaft verrechnet würden und dass am gleichen Tag der Ausgleich über das Verrechnungskonto Gemeinde F. erfolge, womit es sich um Nutzungseinlagen des Gesellschafters handle.

Weiters verwies ua. auf das oa. Berufungsverfahren, welches aus demselben Grund anhängig sei und ersuchte um eine gemeinsame Verhandlung des Senates zur Entscheidung.

Unter "Allfälliges" meinte die Bf., dass es ab dem Geschäftsjahr 2012 bei der Bf. bereits im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 zu einer Abkehr von der bisherigen Weise der Bilanzierung der Zahlungen durch den Gesellschafter komme und sich insofern ab dem Jahr 2012 keinesfalls mehr eine Gesellschaftsteuerpflicht für den gleichen Sachverhalt ergebe.

Auf Grund eines weiteren Ersuchens legte die Bf. dem Finanzamt ua. einen Auszug des Kontos "92 Zuweisung Gemeinde" vor.

Daraus geht hervor, dass dieses Konto über welches Verbindlichkeiten (im Wesentlichen die Miet- und Personalkosten) und diese nicht übersteigende Forderungen (offensichtlich der Bf. gegenüber der Gemeinde) ausgebucht werden zum 1. Jänner 2011 mit einem Betrag von € 2.229.501,74 eröffnet wurde und nach Ausbuchung dieses Betrages zum 31. Dezember 2011 über das Konto 21 (lt. Bilanz ein Bilanzverlustskonto) unter dem Titel "Zuw. Stadtge. 2010" mit einem Betrag von € 2.242.950,39 abgeschlossen wurde.

Das Finanzamt setzte mit Berufungsvorentscheidung die Gesellschaftsteuer ausgehen von einem Betrag von € 2.229.501,74 mit € 22.295,02 fest. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass eine Verlustübernahme lt. Jahresabschluss nicht erfolgt sei, sich aus dem vorgelegten Kontoblatt 92 eine Zuweisung der Gesellschafterin in Höhe von € 2.229.501,74 ergebe und dass ergebnisunabhängige Leistungen eine Auswirkung auf das Gesellschaftsvermögen hätten und gesellschaftsteuerpflichtig seien.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 1.12.2011, Rs. C-492/10 abschließend aus, dass die Überlassung von Personal durch Gemeinde an die Bf. als 100%-ige Tochtergesellschaft keinesfalls zu einer Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte führe.

Die Finanzierung durch die Gemeinde erfolge aufgrund von genehmigten Voranschlägen und einer entsprechenden Finanzierungszusage durch den Gesellschafter zur Abdeckung von Verlusten.

Seitens der Gemeinde F. als alleinige Gesellschafterin der Bf. würden die Abgänge und Nutzungseinlagen bereits vorab budgetiert und im Vorhinein beschlossen. Weiters gebe es eine verpflichtende Vereinbarung zur Abdeckung von Verlusten. Aufgrund dieser Konstellation sei auch ab dem Jahresabschluss 2012 die Darstellung im Jahresabschluss auch nach Rücksprache mit dem testierenden Wirtschaftsprüfer- geändert. Somit kommt es ab 2012 keinesfalls mehr zu einer Gesellschaftsteuerpflicht für denselben Sachverhalt. Es handele sich hierbei somit keinesfalls um eine Verlustübernahme, die als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z 4 KVG zu sehen sei und die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhe. Die Leistungen der Gemeinde F. an die E seien nicht freiwillig, sondern dazu besteht eine vertragliche Verpflichtung.

Die geleisteten Zahlungen der Gemeinde F. an die E fielen aus den angeführten Gründen nicht unter den Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuerpflicht Jedenfalls für den Bereich der Personalgestellung sei eine Gesellschaftsteuerpflicht auszuschließen. Dazu beantragte die Bf. die Gesellschaftsteuervorschreibung mit € 4.139,14 vorzunehmen und weiters die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und die Zuständigkeit des Senates.

Im Vorlagebericht vertrat das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes:

"Im Vorlageantrag wird eine verpflichtende Vereinbarung zur Abdeckung von Verlusten behauptet. Unterlagen dazu wurden weder vorgelegt, noch wurde eine solche Vorlage angeboten. Aus der vorab erfolgenden Budgetierung kann eine Verpflichtung zur Verlustabdeckung nicht abgeleitet werden. Es wurde auch kein Verlust abgedeckt. Der Verlust ist im Jahresabschluss weiter ausgewiesen. Von der Verlustabdeckung zu unterscheiden ist eine Aufwandsabdeckung, die gesellschaftsteuerpflichtig ist (VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133). Der verfahrensgegenständliche Zuschuss, die Zuweisung der Gesellschafterin, erhöht unzweifelhaft nicht nur objektiv den Wert der Gesellschaftsrechte, da ohne diese Leistungen der Zweck der Gesellschaft nicht erfüllt werden könnte. Wenn hier Personalkosten in Rechnung gestellt werden, kann von Nutzungseinlagen – es würde die Leistungserbringung durch die Mitarbeiter im Moment der Leistungserbringung verbraucht werden; es würden Einlage und Leistungsverzehr zusammenfallen – nicht gesprochen werden".

Mit der Ladung vom 3. September 2014 zur mündlichen Senatsverhandlung wurden den Parteien jeweils die unpräjudiziellen Erwägungen samt Darstellung des Verfahrensablaufes und des Sachverhaltes aus Sicht des Berichterstattters zur Kenntnis gebracht.

Bei der am 14. Oktober 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung trug der Berichterstatter den Sachverhalt, wie in übermittelten Beilage dargestellt, mit dem Bemerk vor, dass der saldierte Betrag, in dessen Höhe Verbindlichkeiten des Jahres

2011 gegenüber der Alleingesellschafterin ausgebucht und per 31. Dezember 2011 der Kapitalrücklage zugewiesen wurde, nicht € 2.229.501,74 sondern € 2.242.950,39 betrage.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gäbe, erklärte die Vertreterin der Beschwerdeführerin (kurz PV), es gebe jährlich einen Gemeinderatsbeschluss in dem das Budget der Bf. von der Gemeinde F. genehmigt werde. Vorlegen könne sie leider keinen Gemeinderatsbeschluss, weil sie ihn von der Gemeinde nicht erhalten habe, trotz Aufforderung.

Dazu verwies die PV. auch noch auf das Schreiben vom 6. Juni 2012 [*gemeint wohl: 18. September 2012*] der G. an die steuerliche Vertretung.

Zur rechtlichen Beurteilung verwies die PV auf die in den Schriftsätzen getätigten Ausführungen.

Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen ebenfalls auf die bisherigen Schriftsätze, da sich zum Sachverhalt nichts Neues ergeben habe.

Nach der Feststellung, dass keine Beweisanträge mehr offen seien, ersuchte das Finanzamt abschließend, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide insofern abzuändern, als die Gesellschaftsteuer mit € 16.509,44 (ErfNr. 1) bzw. mit € 22.429,50 (ErfNr. 2) festgesetzt werde.

Die PV ersuchte abschließend, den Beschwerden Folge zu geben und die Gesellschaftsteuer mit € 1.388,14 (ErfNr. 1) bzw. mit € 4.139,14 (ErfNr. 2) festzusetzen.

Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft, deren Anteile sich jedenfalls seit 1994 und somit in dem hier maßgeblichen Zeitraum im Alleineigentum der Gemeinde F. befinden.

Gegenstand der Bf. ist im Wesentlichen der Betrieb sowie die Erweiterung und Errichtung von Freizeit- und Veranstaltungseinrichtungen, im Besonderen in der Gemeinde F.. Anlässlich der Erweiterung des Unternehmensgegenstandes der Bf. im Jahr 1982 beschloss die Gemeinde F., dem Geschäftsführer der Bf. die Abdeckung der entstehenden Verluste der Gesellschaft durch die Gesellschaft zuzusichern, wenn der Geschäftsführer die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes nicht verletzt.

Anlässlich der Bestellung eines seinerzeitigen Geschäftsführers im Jänner 1983 sicherte die Gemeinde diesem die Abdeckung der entstehenden Verluste in voller Höhe durch die Gemeinde zu, wenn dieser bei der Geschäftsführung die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes nicht verletze.

Von der Gemeinde wie von der Bf. wird der oa. Gemeinderatsbeschluss dahingehend verstanden, dass ungeachtet eines zwischenzeitigen Geschäftsführerwechsels der Bf. ein Rechtsanspruch auf Verlustabdeckung durch die Gemeinde zusteht.

Auf Grund des Gesellschaftszweckes der Bf. und der ihr von der Gesellschafterin übertragenen Aufgaben ist es der Bf. nicht möglich ihren Aufwand, im Besonderen die Personal- und Mietkosten, die sich aus dem von der Gesellschafterin bereitgestellten

Personal und den von der Gesellschafterin gemieteten bzw. gepachteten Liegenschaften ergeben, zu erwirtschaften.

Dem entsprechend wurde seitens der Gesellschafterin, wenn auch gegenüber dem Geschäftsführer, die obige Erklärung abgegeben, entstehende Verluste zu tragen.

Eine konkrete Verpflichtung auf Übernahme eines im Rahmen eines Jahresabschlusses festgestellten Verlustes oder eines Teiles beinhaltet die Erklärung nicht.

Auf Seite der Gemeinde erfolgt jedenfalls vor Feststellung der Kosten (Genaue Zeitpunkte der Gemeinderatsbeschlüsse wie auch die Beschlussinhalte wurden nicht bekanntgegeben) eine Vorausberechnung der sich im Verhältnis zur Bf. ergebenden Ausgaben und Einnahmen der Gemeinde (Personalaufwand etc. einerseits und [von der Bf. zu erhaltende] Kostenersätze andererseits). Daneben wurde für einzelne Jahre ein Zuschussbedarf ausgewiesen.

Im Rahmen der Rechnungsabschlüsse der Gemeinde für die einzelnen Jahre wurden die Ausgaben und Einnahmen im Zusammenhang mit der Personalbereitstellung etc. erfasst sowie daneben ein Zuschussbedarf bestimmt.

Im Jahresabschluss 2003 sind die verrechneten Miet- und Personalkosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Diesbezügliche Verbindlichkeiten sind in der Bilanz nicht (mehr) ausgewiesen.

Eine Verlustüberrechnung ist aus dem Jahresabschluss 2003 nicht ersichtlich. Der Jahresverlust 2003 ist gleich dem Bilanzverlust in Höhe von € 1.539.561,86 ausgewiesen. Der Vorjahresverlust 2002 ist gleich dem Vorjahresbilanzverlust mit € 1.620.213,54 ausgewiesen.

Unter "Eigenkapital" ist in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 zur Position "91 Verr. Gemeinde F." für das Jahr 2003 eine Kapitalrücklage von € 2.220.066,09 und für das Vorjahr eine Kapitalrücklage von € 2.189.335,43 ausgewiesen.

Über das Konto Nr. 92 "Zuweisung Gemeinde", wurden Verbindlichkeiten des Jahres 2003 (im Wesentlichen die Miet- und Personalkosten) und geringfügige Forderungen (offensichtlich der Bf. gegenüber der Gemeinde) ausgebucht und der zum 31. Dezember 2003 saldierte Betrag in Höhe von € 1.650.944,20 wurde auf das Konto "91", somit auf Kapitalrücklagen (Verrechnung Gemeinde F.) gebucht.

In der Bilanz zum 31. Dezember 2003 wurden die Kapitalrücklagen "91 Verr. Gemeinde F." folglich um € 1.650.944,20 erhöht und offensichtlich der Jahresverlust 2002 von € 1.620.213,54 unter Auflösung der Kapitalrücklagen in dieser Höhe ausgebucht.

2003

<i>Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2002</i>	€ 2.189.335,43
<i>Zuweisung Kapitalrücklage 2003</i>	€ 1.650.944,20
<i>- Ausbuchung Verlust 2002</i>	- € 1.620.213,54
<i>Verrechnung Gemeinde F. Stand 31.12.2003</i>	€ 2.220.066,09

Im Jahresabschluss 2011 sind die verrechneten Personalkosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Diesbezügliche Verbindlichkeiten sind in der Bilanz nicht (mehr) ausgewiesen.

Eine Verlustüberrechnung ist aus dem Jahresabschluss 2011 nicht ersichtlich.

Der Jahresverlust 2011 ist in Höhe von € 2.117.716,82 und der Bilanzverlust in Höhe von € 2.144.406,84 ausgewiesen. Unter "*Verlustvortrag aus dem Vorjahr – 9396 Kamerale Ergebnis – zu decken*" ist ein sich auf den Bilanzverlust nicht auswirkender Betrag von - 2.157.319,71 ausgewiesen.

Über das Konto "92 Zuweisung Gemeinde" wurden Verbindlichkeiten (im Wesentlichen die Miet- und Personalkosten) und diese nicht übersteigende Forderungen (offensichtlich der Bf. gegenüber der Gemeinde) ausgebucht. Dieses Konto wurden zum 1. Jänner 2011 mit einem Betrag von € 2.229.501,74 eröffnet und nach Ausbuchung dieses Betrages zum 31. Dezember 2011 über das Konto 21 (lt. Bilanz ein Bilanzverlustkonto) unter dem Titel "Zuw. Stadtge. 2010" mit einem Betrag von € 2.242.950,39 abgeschlossen.

Unter "*Eigenkapital*" ist in der Bilanz zum 31. Dezember 2011 zur Position "92 Zuweisung Gemeinde" für das Jahr 2011 eine nicht gebundene Kapitalrücklage von € 2.242.950,39 und für das Vorjahr eine Kapitalrücklage von € 2.229.501,74 ausgewiesen.

Tatsächlich wurde der jeweilige Jahresverlust, jedenfalls in den hier maßgeblichen Jahren 2003 und 2011 in die Folgejahre übertragen.

Eine Vereinbarung vorweg über eine unentgeltliche Zurverfügungstellung von Personal bestand nicht.

Die im Laufe des Wirtschaftsjahres anfallenden Miet- und Personalkosten sowie auch sonstige Kosten wurden der Bf. von der Gemeinde zu fremdüblichen Konditionen verrechnet.

Zum Bilanzstichtag wurden die Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der Gemeinde mit den beträchtlich geringeren Gegenforderungen aufgerechnet und mit Abschluss des Wirtschaftsjahres 2003 in Höhe des saldierten Betrages von € 1.650.944,20 und mit Abschluss des Wirtschaftsjahres 2011 in Höhe des saldierten Betrages von € 2.242.950,39 unter Dotierung der Kapitalrücklage ausgebucht und damit entsprechende Gesellschaftereinlagen zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2011 dokumentiert.

Diese Leistungen ("gedeckter Zuschussbedarf") kommen den jeweiligen bilanzmäßigen Jahresverlusten nahe, sind aber nicht durch diese, sondern durch die Aufrechnung von Forderungen und Gegenforderungen zwischen der Bf. und ihrer Gesellschafterin bestimmt und gehen über die bilanzmäßigen Jahresverluste hinaus.

Der Ausgleich des Bilanzverlustes mit Jahresabschluss 2003 in Höhe des vorgetragenen Jahresverlustes 2002 sowie der Ausgleich des Bilanzverlustes mit Jahresabschluss 2011

durch Auflösung der aus dem jeweiligen Vorjahr übernommenen Kapitalrücklagen berührt diese Leistungen ebenso wenig wie ein Ausgleich von Verlusten durch Auflösung von Kapitalrücklagen in den jeweils folgenden Wirtschaftsjahren 2004 und 2012.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen und Angaben sowie aus dem Firmenbuch.

Gesellschafterbeschlüsse, dokumentierte Vereinbarungen etc. die dafür sprächen, dass die buchhalterische Vorgangsweise der Kostenverrechnung der Gemeinde und des Ausgleiches über ein Kapitalrücklagenkonto nicht den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen würden, wurden im Verfahren betreffend den Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006 trotz mehrfacher Urgenz nicht vorgelegt und auch weiterhin nicht im Verfahren betreffend den Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. November 2013.

Im oben dargestellten Erörterungsgespräch erklärte die Bf. zur Personalbereitstellung im Jahr 2003, dass diese fremdüblich erfolge und eine konkrete Vereinbarung über eine unentgeltliche Zurverfügungstellung vorweg nicht bestehe bzw. nicht vorgelegt werden könne und dass daher davon auszugehen, dass die Gemeinde einen Anspruch auf Ersatz in Höhe der festgestellten Personalkosten habe.

Betreffend das Jahr 2003 erklärte die Bf. bereits in der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. März 2006, dass die buchhalterische Vorgangsweise so erfolge, dass am 31. 12 des Kalenderjahres (Bilanzstichtag der Gesellschaft) aufgrund der kameralistischen Verrechnungstechnik die Personalkosten sowie die Mietaufwendungen an die Gesellschaft verrechnet würden und am gleichen Tag der Ausgleich über das Verrechnungskonto Gemeinde F. erfolge.

Zur Vorgangsweise betreffend die im Jahr 2011 angefallenen Personalkosten erklärte die Bf. in der Berufung gegen den Bescheid vom 18. November 2013, dass auf Grund der kameralistischen Verrechnungstechnik die Personalkosten am 31. Dezember des Kalenderjahres an die Bf. verrechnet würden und am gleichen Tag der Ausgleich über das Verrechnungskonto Gemeinde F. erfolgen würde.

Dass die jeweiligen Jahresverluste ebenso wie die Kapitalrücklagen in die Folgejahre übertragen wurden, war auf Grund der obiger Darstellungen in den Jahresabschlüssen anzunehmen.

Wie die Bf. jedenfalls zum Jahresverlust 2003 erklärt hat, sind die "tatsächlichen Verlustübernahmen" durch Gesellschafterbeschlüsse erst im darauf folgenden Jahr erfolgt. Da eine Änderung der Vorgangsweise erst ab dem Geschäftsjahr 2012 erfolgte, ist dies auch für das Jahr 2011 anzunehmen.

Ein Beschluss über die Gewinn- und Verlustverwendung für das Geschäftsjahr 2003 wurde trotz Ersuchens nicht vorgelegt und auch für das Geschäftsjahr 2011 erfolgte keine Vorlage eines entsprechenden Beschlusses.

Wie im Erörterungsgespräch von der Bf. selbst erklärt, wurde im Jahresabschluss 2003 eine Verlustüberrechnung im Sinne des § 232 Abs. 3 UGB nicht ausgewiesen.

Der oa. Gemeinderatsbeschluss und die Erklärung gegenüber dem seinerzeitigen Geschäftsführer aus dem Jahre 1982 bzw. 1983 stand der Übertragung der Jahresverluste 2003 und 2011 in die Folgejahre demnach nicht entgegen.

Wenn die Bf. nun in der an das Finanzamt gerichteten Eingabe vom 14. August 2013 davon spricht, dass diese Forderung, die zum 31. Dezember 2003 bestehe *[offensichtlich die Forderungen der Bf. auf Grund einer Verlustübernahmeverpflichtung]*, da noch nicht realisiert, nicht auszuweisen gewesen wären und dies erst nach Feststellung des Jahresabschlusses 2003 im Jahr 2004 erfolgt sei, so spricht das gegen eine seit dem Jahr 1983, also jedenfalls vor Entstehen der Verluste, bestehende konkrete Verpflichtung der Alleingesellschafterin auf Übernahme eines im Rahmen eines Jahresabschlusses festgestellten Verlustes oder eines Teiles davon und letztlich selbst gegen eine Verpflichtung vor Feststellung der Verluste.

Im Übrigen wurde eine zwischen dem Entstehen der Jahresverluste mit Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres und der Feststellung der Jahresverluste eingegangene Verpflichtung zur Übernahme der Jahresverluste auch nicht nachgewiesen.

Die erklärte Genehmigung des Budgets in einem Gemeinderatsbeschluss, welcher nicht einmal vorgelegt wurde, stellt keinen Nachweis einer solchen Verpflichtung dar, sodass hier insgesamt nicht von einer Verpflichtung der Alleingesellschafterin zur Übernahme von Jahresverlusten oder eines Teiles davon vor Feststellung des jeweiligen Jahresverlustes ausgegangen werden kann.

Wie die Gemeinde in ihrem Schreiben vom 18. September 2012 bestätigte, geht der gedeckte Zuschussbedarf im Einzelfall über den jährlichen bilanzmäßigen Verlust hinaus.

Letztlich erschließt sich die Eigenkapitalzufuhr von € 1.650.944,20 zum 31. Dezember 2003 und von € 2.242.950,39 zum 31. Dezember 2011 aus den vorgelegten Jahresabschlüssen und den vorgelegten Kontoauszügen, im Besonderen aus der Dotierung der Kapitalrücklage.

Rechtslage

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

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.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Erwägungen:

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).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmsverpflichtung, 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).

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 die 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 Verlustübernahmeverpflichtung 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 betragsmäßig 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 lit. 4 KVG (vgl. VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

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

Bei den hier gegenständlichen, durch die Dotierung der Kapitalrücklagen dokumentierten Gesellschaftereinlagen handelt es weder um Nutzungseinlagen noch um Leistungen (Verlustübernahmen) die dem Grunde und der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Bf. abhängig sind, sondern um Forderungsverzichte der Gesellschafterin gegenüber der Bf. zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Höhe der Differenz der im Laufe des jeweiligen Jahres gegenseitig verrechneten Leistungen.

Die Alleingesellschafterin der Bf. verzichtete zum Ende des Wirtschaftsjahres 2003 auf Forderungen in Höhe von € 1.650.944,20 und zum Ende des Wirtschaftsjahres 2011 auf Forderungen in Höhe von € 2.242.950,39, womit es sich um Leistungen iSd § 2 Z 4 lit . b KVG handelt, die grundsätzlich geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte der Alleingesellschafterin der Bf. an der Bf. zu erhöhen.

Wurden die Forderungsverzichte noch im Wirtschaftsjahr in dem die Forderungen entstanden sind buchhalterisch erfasst und der jeweilige Jahresverlust aber im folgenden Wirtschaftsjahr tatsächlich ausgeglichen, so spricht dies für zwei gesonderte Vorgänge.

Nach § 232 Abs. 3 UGB hätte eine Gesellschaft, die vertraglich verpflichtet ist, ihren Gewinn oder Verlust ganz oder teilweise an andere Personen zu überrechnen, den überrechneten Betrag vor dem Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr bzw. vor dem Bilanzgewinn/Bilanzverlust gesondert auszuweisen gehabt.

Wenn die Bf. erklärt, dass die Darstellung im Jahr 2012 geändert worden sei, so berührt das die hier gegenständlichen Vorgänge nicht.

Da die Jahresverluste ebenso wie die Kapitalrücklagen in die Folgejahre übernommen wurden, war hier folglich davon auszugehen, dass sich die Alleingesellschafterin vor dem Entstehen der Verluste (jeweils zum 31.12.) nicht verpflichtet hatte, diese zu übernehmen (vgl. dazu Ehrke, Gesellschaftsteuerpflicht von Verlustübernahmen – geänderte Rechtslage durch den Beitritt Österreichs zur EU, NZ 1999, 100).

Gegenständlich sind hier die Forderungsverzichte und nicht allfällige Verlustübernahmen. Allfällige Übernahmen der Jahresverluste auf Grund einer Verpflichtung nach dem Entstehen der Verluste, und somit erst in den jeweiligen Folgejahren, berührten die zeitlich früheren Forderungsverzichte keinesfalls.

Es ist daher hier unbeachtlich, dass Verlustübernahmen auf Grund von Verpflichtungen bis zur Feststellung des Jahresverlustes im Folgejahr entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen und es erübrigte sich somit festzustellen, ob überhaupt eine Verpflichtung zur Übernahme noch vor Feststellung der Verluste vorlag und die im Besonderen in der an das Finanzamt gerichteten Eingabe der Bf. vom 14. August 2013 widersprüchlichen Erklärungen der Bf. dazu zu hinterfragen.

Selbst wenn die Jahresverluste 2003 und 2011 von der Alleingesellschafterin auf Grund einer Verpflichtung vor Entstehen der Verluste übernommen worden wären, stünde dies einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens auf Grund der Forderungsverzichte und somit des Wertes der Gesellschaftsrechte der Alleingesellschafterin der Bf. an der Bf. nicht entgegen, zumal mit den Forderungsverzichten die Kapitalrücklagen erhöht worden sind, ohne dass diese zum jeweiligen Jahresabschluss erfolgswirksam aufgelöst bzw. verbucht worden wären.

Ebenso wenig berührt die Auflösung der aus den Vorjahren übernommenen Kapitalrücklagen zur Abdeckung des vorgetragenen Jahresverlustes 2002 bzw. die Auflösung der Kapitalrücklage aus der "Zuweisung Gemeinde 2010" die Forderungsverzichte im Jahr 2003 und 2011.

Da von nicht erfolgswirksamen Forderungsverzichten mit Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres auszugehen ist, ist auf das Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Slg. 2002, I-7397, Randnr. 24 zu verweisen, worin der EuGH Folgendes ausgeführt hat:

"Wie das Finanzamt ausgeführt hat und wie die Klägerin und die Kommission in der mündlichen Verhandlung bestätigt haben, ist es jedoch auch bei Bestehen eines Ergebnisabführungsvertrags zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern nicht ausgeschlossen, dass eine Leistung der Gesellschafter das Vermögen der begünstigten Gesellschaft erhöht, sofern die Leistung ganz oder teilweise auf Dauer im Vermögen der Gesellschaft verbleibt. Dies wäre u. a. dann der Fall, wenn ein Teil des erzielten Gewinns in die gesetzliche Rücklage eingestellt würde oder wenn der Ergebnisabführungsvertrag nicht vollzogen würde. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller Merkmale des Vorgangs, um den es im Ausgangsverfahren geht, zu prüfen, ob und, wenn ja, in welchem Umfang ein zinsloses Darlehen, das einer Kapitalgesellschaft von einem ihrer Gesellschafter gewährt wurde, das Vermögen dieser Gesellschaft dauerhaft erhöht hat oder ob sich diese Leistung aufgrund eines vor der Gewährung des Darlehens geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags nicht auf den Umfang des Vermögens der Gesellschaft ausgewirkt hat."

Die gegenständlichen Leistungen haben eine Auswirkung auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens der Bw. und es verwirklichen die Forderungsverzichte somit nicht nur den Steuertatbestand des § 2 Z. 4 lit. b KVG, sondern es handelt sich auch um Vorgänge, die nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG bzw. nach Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG (für die ab 1. Jänner 2009 erfolgten Leistungen) der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.

Dass es sich bei der Zurverfügungstellung von Personal im Jahr 2003 und 2011 um Nutzungseinlagen handeln könnte ist auszuschließen.

Die konkreten Sachverhaltsangaben der Bf. sprechen gegen eine "Nutzungseinlage".

Es handelt sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen entsprechend den Sachverhaltsfeststellungen um den Verzicht auf fremdüblich verrechnete Kosten. Ein solcher Forderungsverzicht schließt aus, dass eine unentgeltliche Überlassung von Personal vorläge, sodass sich Überlegungen, ob eine unentgeltliche Überlassung von Personal überhaupt der Gesellschaftsteuer unterliegt, erübrigen.

Entgegen der Ansicht der Bf. ist Sache des Gesellschaftsteuerbescheides vom 24. März 2006 nicht eine Übernahme des Jahresverlustes 2003 im Jahr 2004, sondern der mit Ende des Wirtschaftsjahres 2003 erfolgte Ausgleich der im Laufe des Jahres 2003 angefallenen Personal- und Mietkosten.

Damit ist Sache dieses Gesellschaftsteuerbescheides grundsätzlich keine andere als der oben dargestellte Ausgleich der Differenz der gegenseitig in Rechnung gestellten Forderungen zum 31. Dezember 2003.

Lediglich die Höhe der Leistungen ist unrichtig, sodass die Gesellschaftsteuer im Berufungsverfahren vom Wert der Leistung in Höhe von € 1.650.944,20, somit mit € 16.509,44 festzusetzen sein wird, zumal es sich beim Zuschuss bzw. Forderungsverzicht nach der Aufrechnung der gegenseitig verrechneten Kosten lediglich um einen einzigen Vorgang handelt.

Ebenso ist ungeachtet der Tatsache, dass in der Begründung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 18. November 2013 von einem "Verlust" die Rede ist, auf Grund der Tatsache, das sich der Bescheid auf die Gesellschaftsteuererklärung vom 21. Juni 2012 bezieht, und dort auf die verrechneten Personalkosten in Höhe von € 1.703.802,12, also auf die im Jahr 2011 verrechneten Personalkosten Bezug genommen wird, Sache dieses Gesellschaftsteuerbescheides der mit Ende des Geschäftsjahres im Jahr 2011 unter Dotierung der Kapitalrücklage erfolgte Forderungsverzicht in Höhe von € 2.242.950,39, zumal es sich dabei um den einzigen bezughabenden gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang handelt.

Auch erschließt sich aus der Bezeichnung "*Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz 2011*", dass damit die gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgänge des Jahres 2011 erklärt worden sind.

Bei einer späteren Auflösung der Kapitalrücklage im Geschäftsjahr 2012 zur Abdeckung des Jahresverlustes 2011 handelt es sich zum einen um keinen Vorgang im Jahr 2011 und mangels zusätzlicher Kapitalzufluss um keinen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang.

Das Finanzamt ging in den angefochtenen Bescheiden von einer Leistung gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG aus, sodass hier nur mehr eine Präzisierung des Tatbestandes erfolgte. Im Übrigen handelt es sich bei den einzelnen Fällen des § 2 KVG um einen einheitlichen Steuertatbestand (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0405).

Außer in den Fällen des § 278 BAO [*Formalentscheidungen*] hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder

Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist lediglich durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004 und die oben zitierte Judikatur des BFH vom 23.4.1975 ,II R 71/71 und vom BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht auf Grund des § 209a BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht somit berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher, ausgehend vom Verzicht zum Ende des Wirtschaftsjahres 2003 auf Forderungen in Höhe von € 1.650.944,20 und vom Verzicht zum Ende des Wirtschaftsjahres 2011 auf Forderungen in Höhe von € 2.242.950,39, spruchgemäß abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen.

Ob es sich beim beschwerdegegenständlichen Vorgang um eine Nutzungseinlage oder um einen Forderungsverzicht handelt oder ob es sich bei diesem Vorgang um eine Verlustübernahme im Sinne der Judikatur des EuGH und im Besonderen im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 2012, 2012/16/0133 handelt, ist letztlich bloß Tatfrage.

Zur Abänderungsbefugnis ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0004 zu verweisen.

