



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der TGmbH in G,T, vertreten durch die WT GmbH, Steuerberatungskanzlei in L, vom 2. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. September 2001 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Kur- und Veranstaltungszentrum in G sowie Seilbahnen und Schlepplifte. Alleingesellschafterin der Bw ist das Land O. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt Schilling fünfzig Millionen und wurde zur Gänze vom Land O übernommen.

Nach Punkt Drittens des Gesellschaftsvertrages ist Gegenstand des Unternehmens der Betrieb eines Kur- und Veranstaltungszentrums in G, der Bau und der Betrieb von Seilbahnen und Schleppliften sowie von Restaurants, Hotels und Gaststätten in der T-Region, ferner die Beteiligung an anderen Gesellschaften sowie die Ausübung der Reisebürokonzession.

Nach Punkt Sechstens des Gesellschaftsvertrages sind die Gesellschafter verpflichtet, über den Betrag der übernommenen Stammeinlagen hinaus zur Deckung entstandener Verluste weitere Einzahlungen (Nachschüsse) bis zur Höhe des dreifachen Betrages der von jedem Gesellschafter übernommenen Stammeinlage zu leisten, wobei die Geschäftsführer berechtigt sind, die Nachschüsse nach von Ihnen festgestellten Bedarf einzufordern.

In der am 14. August 2001 beim Finanzamt Urfahr eingelangten **Gesellschaftsteuer-erklärung** beschrieb die Bw den zu Grunde liegenden Rechtsvorgang wie folgt: "*Subvention gem. Beschluss der Landesregierung vom 18.12.2000, Zahlung 9.8.2001*". Den Wert der Leistung gab sie mit S 900.000.- an.

Für diesen Rechtsvorgang setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 11. September 2001** die Gesellschaftsteuer mit S 9.000.- fest.

Am 11. September 2001 gab die Bw eine berichtigte Gesellschaftsteuererklärung ab und verwies auf die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 1 b KVG, wonach inländische Kapitalgesellschaften, die der Versorgung der Bevölkerung mit öffentlichen Verkehr dienen, von der Steuer befreit seien.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2001 erhob die abgabepflichtige Gesellschaft gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. September 2001 **Berufung** und beantragte die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 6 KVG.

Im Vorhalteverfahren vor dem Finanzamt legte die Berufungswerberin einen Auszug aus dem Jahresabschluss 2000 vor und gab bekannt, dass von den Gesamtumsätzen 74% auf die beiden Seilbahnen (G-Seilbahn und F-Seilbahn) und 26 % auf das Kongresshaus entfielen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14. Mai 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, für die begehrte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 1 b KVG sei es erforderlich, dass es Zweck einer Gesellschaft sein müsse, dem öffentlichen Verkehr zu dienen. Im vorliegenden Fall sei wesentlicher Unternehmensgegenstand die Förderung des Tourismus. Diesem Hauptzweck der Gesellschaft dienten der Betrieb des Kongresszentrums sowie der beiden Seilbahnen.

Weiters wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.4.1995, ZI. 93/16/044, verwiesen, welches ebenfalls die Gesellschaftsteuerpflicht einer Subvention der Alleingesellschafterin an die Bw betraf.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2002 **beantragte** der Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Am 10. Juni 2002 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den unabhängigen Finanzsenat über.

In einem im Dezember 2004 geführten Telefonat gab der Vertreter eine geänderte Berufungsbegründung bekannt. Demnach sei der gegenständliche Zuschuss des Landes O deshalb nicht gesellschaftsteuerpflichtig, weil er lediglich eine Verlustabdeckung im Sinne der Recht-

sprechung des EuGH darstelle. Nach dieser Rechtsprechung sei eine Verlustabdeckung dann nicht gesellschaftsteuerpflichtig, wenn sich der Gesellschafter bereits vor Eintritt der Verluste zu deren Übernahme verpflichtet habe.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 8. Februar 2005** stellte der Vertreter der Bw den Ablauf der Verlustabdeckung des Landes O bei der Bw dar.

Zu den Organen bemerkte er, dass die Generalversammlung der Landeshauptmann bilde. In der Regel bevollmächtige dieser einen Mitarbeiter des Landes mit der Abhaltung der Generalversammlung. Die Generalversammlung beschließe den Wirtschaftsplan des Folgejahres und den Jahresabschluss. Der Aufsichtsrat bilde das Überwachungsorgan der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsplan des Folgejahres werde ebenso wie der Jahresabschluss vom Aufsichtsrat bzw. dem zuständigen aus seinem Kreis gebildeten Finanzausschuss vorberaten. Weiters werde ein Geldbedarfsplan aufgestellt.

Im Sommer werde der Wirtschaftsplan ("Budget") für das Folgejahr erstellt und der Finanzdirektion des Landes mit dem Ziel vorgelegt, den Finanzierungsbedarf (= Verlustabdeckung, "präliminierter Verlust") abzustimmen. Als Ergebnis dieser Verhandlungen liege der innerhalb der Gesellschaften zu beschließende Wirtschaftsplan bzw. der Geldbedarf seitens der Eigentümerin vor.

Im Herbst oder Winter erfolge die Beschlussfassung über den Mittelbedarf der Gesellschaft durch die Landesregierung und die Abgabe der Fördererklärung mit den entsprechenden Auflagen. Innerhalb der Gesellschaft erfolge die Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan. Im Frühjahr werde in der Generalversammlung der Jahresabschluss beschlossen. Vor dieser Generalversammlung werde der Jahresabschluss im Bilanzausschuss des Aufsichtsrates vorberaten, wobei die Rücklagen-Dotation auf Grundlage der Vorgespräche mit dem Eigentümer unter Berücksichtigung der prognostizierten tatsächlichen Geschäftsentwicklung des laufenden Jahres antizipiert und vorbereitet werde.

Nach der Judikatur des EuGH seien Gesellschafterzuschüsse dann nicht gesellschaftsteuerpflichtig, wenn 1. eine Verpflichtung des Gesellschafters vorliegt, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und 2. diese Verpflichtung vor Eintritt der Verluste eingegangen worden ist. Die Bw habe aufgrund der angeführten Vereinbarungen einen Rechtsanspruch auf Leistung, für welches das Gesellschaftsverhältnis kausal sei.

Die schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Landes (dokumentiert durch den beigelegten Beschluss der Landesregierung) verhindere von vornherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, weil ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zustehe. Da klar sei, dass ohne den Beitrag des Gesell-

schafters aufgrund der vorgelegten Wirtschaftspläne Verluste entstehen würden, die die Gesellschaft in insolvenzrechtliche Probleme bringen würden, beschließe der Gesellschafter die dem präliminierten Verlust entsprechenden Zahlungen bereits im Vorhinein.

Im Jahr 2000/2001 hätten sich die handelsrechtlichen Ergebnisse der Gesellschaft ohne Zuschüsse des Landes wie folgt dargestellt (in ÖS 1.000):

Jahresverlust vor Abdeckung	-10.140
Verlustabdeckung des Landes	9.000
Jahresgewinn/-verlust	-1.140

Als **Beilagen** übermittelte der Vertreter den Wirtschaftplan (Erlös-Kostenplan) und den Geldbedarfsplan für 2000/2001, das Aufsichtsratsprotokoll vom 29. November 2000, das Schreiben des Landes/Abteilung Gewerbe vom 18.12.2000 betreffend Beitrag zum laufenden Aufwand für das Wirtschaftsjahr 2000/2001, die Förderungserklärung der Bw vom 19. Jänner 2001 und das Aufsichtsratsprotokoll vom 2. April 2002.

Dem im **Wirtschaftplan** (Erlös-Kostenplan) für 2000/2001 ermittelten *Deckungsbeitrag III Gesamt* von S -8.472.000 wurden im Geldbedarfsplan S -2.914.000 an *Investitionen Planwert* hinzugezählt und so ein Geldbedarf von S 11.386.000 ermittelt, welcher durch eine Gewerbe Subvention in Höhe von S 9.000.000 und eine Nachschussverpflichtung des Landes in Höhe von S 3.000.000 finanziert werden sollte.

Im **Aufsichtsratsprotokoll** vom 29. November 2000 wird in Top 5 festgehalten, dass der Geschäftsführer der Bw den vorgelegten Wirtschaftplan 2000/2001 erläuterte und die vom Aufsichtsrat gestellten Detailfragen beantwortete. Der Geschäftsführer habe darauf hingewiesen, dass aufgrund der bestehenden Rahmenbedingungen keine offensive Marktstrategie verfolgt werden könne, sondern lediglich die Umsetzung der teilweise nicht mehr marktgerechten Ressourcen versucht werde. Nach Erläuterungen zum Kongresshaus und zu den beiden Seilbahnen erklärte er, dass aufgrund der geschilderten Rahmenbedingungen das Budget nach realistischen Einschätzungen sowohl bei den Erlösen als auch bei den Kosten erstellt worden sei. Anschließend genehmigte der Aufsichtsrat einstimmig den vorgelegten Wirtschaftplan 2000/2001 und ersuchte jeweils eine Ausfertigung an die Gewerbeabteilung und die Finanzabteilung des Landes zu senden.

Im **Schreiben des Landes**, Abteilung Gewerbe, vom 18.12.2000 wurde der Bw mitgeteilt, dass die Landesregierung in der Sitzung am 18.12.2000 aus Mitteln der Tourismusförderung einen Beitrag zum laufenden Aufwand für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 in Höhe von max. S 9.000.000 (entspricht 654.055,51 €) genehmigt hat. Hinsichtlich der Auszahlung wurde folgender Zahlungsplan mit 5 Raten festgehalten:

*1. Rate: 2 Mio. S im Februar 2001. Die Auszahlung dieses Betrages erfolgt nach rechtmäßiger*

*Unterfertigung der beiliegenden Förderungserklärung und deren Vorlage bei der Abteilung Gewerbe, Arbeitsgruppe Wirtschaftspolitik*

*2. Rate: 2,5 Mio. S im April 2001*

*3. Rate: 2,5 Mio. S im Mai 2001*

*Die Auszahlung dieser beiden Beträge erfolgt nach Vorlage, Prüfung und Annahme der Soll-Istvergleichsrechnung über das 1.Quartal des Wirtschaftjahres 2000/2001 samt Abweichungsanalyse durch die Abteilung Gewerbe, Arbeitsgruppe Wirtschaftspolitik.*

*4. Rate: 1,1 Mio. S im November 2001*

*Die Auszahlung dieses Betrages erfolgt nach Vorlage und Prüfung nachstehender Unterlagen durch die Abteilung Gewerbe, Arbeitsgruppe Wirtschaftspolitik:*

*Soll-Istvergleichsrechnung über die ersten 3 Quartale des Wirtschaftjahres 2000/2001 samt Abweichungsanalyse*

*Jahresabschluss für das Wirtschaftjahr 1999/2000*

*Wirtschaftsplan für das Wirtschaftjahr 2001/2002*

*5. Rate: max. 0,9 Mio. S nach Aufhebung der 10%igen Kreditsperre durch die Landesregierung*

In der **Förderungserklärung** vom 19. Jänner 2001 erklärte die Bw die unwiderrufliche und unbedingte Verpflichtung, für den Fall einer Gewährung von Förderungsmitteln des Landes zum Zwecke eines *Beitrages zum laufenden Aufwand für das Geschäftsjahr 2000/2001, die dort abgedruckten Förderungsbedingungen* anzuerkennen. Die Bw anerkannte die besonderen Bedingungen im Verständigungsschreiben vom 18.12.2000 vollinhaltlich an. Sie anerkannte weiters an, dass sich der Förderungsnehmer vorbehält, auf Grund internationaler Verpflichtungen (z.B. Wettbewerbsregeln der EU) zugesagte oder bereits ausbezahlte Förderungsbeiträge zurückzufordern.

Im **Aufsichtsratsprotokoll** vom 2. April 2002 wird ausgeführt, dass der Vorsitzende feststelle, dass der Aufsichtsrat die rechtzeitige Vorlage des Jahresabschlusses 2000/01 zur Kenntnis nehme.

Am 11.2.2005 übermittelte der Vertreter den Bericht über **Prüfung des Jahresabschlusses** der Bw zum 31.10.2001.

In der **Stellungnahme** vom 22. Februar 2005 führte das **Finanzamt** zum nachträglichen Vorbringen der Bw aus, dass es sich bei dem vom Land der Bw zugewendeten Betrag von S 9.000.000 um einen Beitrag aus Mitteln der Tourismusförderung zum laufenden Aufwand für das Wirtschaftjahr 2000/2001 handle. Der Förderungsnehmer habe sich vorbehalten, auf Grund internationaler Verpflichtungen (z.B. Wettbewerbsregeln der EU) zugesagte oder bereits ausbezahlte Förderungsbeiträge zurückzufordern. Beim zugewendeten Betrag handle es sich nicht um eine Verlustabdeckungsverpflichtung durch den Gesellschafter (das Land).

Gemäß Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages seien die Gesellschafter verpflichtet, über den Betrag der übernommenen Stammeinlagen hinaus zur Deckung entstandener Verluste weitere Einzahlungen (Nachschüsse) bis zur Höhe des dreifachen Betrages der von jedem Gesellschafter übernommenen Stammeinlagen, somit S 150.000.000.- zu leisten. Die gesellschaftsrechtlich beschlossenen Verluste haben mit 31.12.1991 diesen Betrag erreicht. Von der Geschäftsführung seien davon in den Vorjahren S 122.625.086,80 sowie S 3.000.000 im Berichtszeitraum Geschäftsjahr 2000/01 abberufen worden (siehe Geldbedarfsplan für 2000/2001). Zum Bilanzstichtag 31.10.2001 haftete ein Restbetrag von S 24.374.913,20 als Forderung gegenüber dem Gesellschafter aus. Diese Position habe aber keinen Bezug zum Zuschuss in Höhe von S 9.000.000.- (siehe Geldbedarfsplan für 2000/01 Subvention Gewerbe).

Im Schreiben vom 9. August 2005 führte der **Vertreter** zur Stellungnahme des Finanzamtes aus, dass es sich bei dem vom Land der Bw zugewendeten Betrag von S 9.000.000 sehr wohl um die Verlustabdeckungsverpflichtung des Gesellschafters handle. Die Tourismusförderung sei lediglich der "Topf", aus dem der Gesellschafter die Verlustabdeckung bestreite. Auch der (für den vorliegenden Fall) nicht anzuwendende Passus, dass sich der Förderungsnehmer vorbehalte, die ausbezahlte Förderungsbeiträge zurückzufordern, ändere nichts an der Tatsache, dass der vorliegende Zuschuss durch den Gesellschafter zur Abdeckung des Verlustes verwendet werde. Die Verlustabdeckung stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Geldbedarfsplan, der einen integrierenden Bestandteil dieser Verlustabdeckung bilde. Das Land dokumentiere durch den (der Stellungnahme vom 8.2.2005 beigefügten) Beschluss, dass der Gesellschafter verhindern wolle, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern. Da klar sei, dass ohne den Beitrag des Gesellschafters Verluste entstehen würden, sei beschlossen worden, der Gesellschaft die dem präliminierten Verlust entsprechenden Zahlungen im vorhinein zu gewähren. Die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Deckung weiterer Verluste durch Einzahlung (Nachschüsse) bis zur Höhe des dreifachen Betrages habe auf die laufend zu leistende Verlustabdeckung keinerlei Einfluss, da diese bereits als Forderung berücksichtigt sei.

Über Anregung der Vertreterin der Amtspartei nahm der zuständige Referent des unabhängigen Finanzsenates in den **elektronischen Akt** der Bw Einsicht.

In der dort vorhandenen Liste der erledigten und offenen Fälle waren u.a. auch folgende Gesellschaftsteuerbescheide betreffend Teilzahlungen der berufungsgegenständlichen Subvention im Wirtschaftsjahr 2000/2001 angeführt:

- Bescheid vom 14. März 2001 betreffend die "*Subvention gem. Beschluss der Landesregierung vom 18.12.2000, Zahlung 21.2.2001*", Bemessungsgrundlage 2 Millionen Schilling

- Bescheid vom 20. April 2001 betreffend "*Gesellschafterzuschuss vom 11. April 2001*", Bemessungsgrundlage 2,5 Millionen Schilling
- Bescheid vom 5. Juni 2001 betreffend die "*Subvention gem. Beschluss der Landesregierung vom 18.12.2000, Zahlung 21.5.2001*", Bemessungsgrundlage 2,5 Millionen Schilling

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit a dieser Gesetzesstelle auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Subventionen des Landes im Rahmen der allgemeinen Förderung des Tourismus, welche der Abdeckung des laufenden Aufwandes, aber nicht für genau umrissene Projekte dienten, waren bereits einmal Gegenstand eines Verwaltungsgerichtshofverfahrens (s. VwGH vom 19.4.1995, Zl. 93/16/044). Damals entschied der Gerichtshof, dass zwar eine Nachschusspflicht im Sinne des § 2 Z 2 KVG (*Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, wie z.B. weitere Einzahlungen, Nachschüsse*) nicht vorliegt, wohl aber eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters im Sinne des § 2 Z 4 KVG. In Einklang mit seiner damaligen ständigen Rechtsprechung vertrat er den Rechtsstandpunkt, dass die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, unabhängig vom Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung grundsätzlich auch dann vorliegt, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt. Die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer erfolgte daher zu Recht.

Die Rechtslage hat sich inzwischen durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union ab 1. Jänner 1995 insoweit verändert, als auch Europäisches Recht (hier die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG) unmittelbar anwendbar ist. Zu beachten ist damit auch die zu diesem Recht/dieser Richtlinie ergangene Judikatur des Europäischen Gerichtshofes.

Nach **Artikel 4 Abs. 2 lit b der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG)** können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen, folgende Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

**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 und geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.**

Mit Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, hat der **Europäische Gerichtshof** in einem Vorabentscheidungsverfahren entschieden, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der **vor** Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 Buchstabe b der zitierten Richtlinie erhöht.

Zur näheren Begründung führte der EuGH in RN 12 und 13 aus:

Das Gesellschaftsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Erzielt eine Gesellschaft Gewinne und stellt sie diese in ihre Rücklagen ein, so erhöht sie dadurch ihr Gesellschaftsvermögen. Dagegen vermindert sich das Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft, wenn sie mit Verlust abschließt.

Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf einen Stand, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte.

Der **Verwaltungsgerichtshof** nennt in seinem Erkenntniss vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien:

Es muss eine Verpflichtung (z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Hinsichtlich der geforderten Verpflichtung (wie es auch Tatbestandsmerkmal des § 2 Z 2 KVG ist), vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es sich um eine Pflichtleistung handeln muss, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, dass also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben muss und dass das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein muss.

Eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters verhindert – wie das zitierte Urteil des EuGH klargestellt hat – von vornherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, weil ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zusteht.

Strittig ist die **Gesellschaftsteuerpflicht der Subventionen**, die aufgrund des Beschlusses der Landesregierung vom 18.12.2000 im gesamten Betrag von **9 Millionen Schilling** geleistet wurden. Der angefochtene Bescheid betrifft allerdings nur die letzte Teilzahlung vom



9.8.2001 in Höhe von S 900.000.-. Es ist daher zunächst für die gesamte Subvention zu prüfen, ob und in welcher Höhe Gesellschaftsteuerpflicht besteht. Anschließend ist unter Berücksichtigung der bereits für die einzelnen Teilzahlungen erlassenen Gesellschaftsteuerbescheide festzustellen, ob für die letzte Teilzahlung vom 9.8.2001 noch Gesellschaftsteuer festzusetzen ist.

Das Gesetz unterscheidet nicht, ob der Gesellschafter eine natürliche Person, eine juristische Person des privaten Rechtes oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes, wie z. B. eine Gebietskörperschaft, ist.

Nach Artikel 4 Abs. 2 lit b Kapitalansammlungsrichtlinie können nur Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, wenn diese Vorgänge (= Leistungen eines Gesellschafters) zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesellschaft führen. Zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kommt es grundsätzlich auch dann, wenn das Gesellschaftskapital durch Verluste herabgemindert ist und durch nachfolgende Zuschüsse eines Gesellschafters wieder auf den ursprünglichen Stand gebracht wird.

Zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kommt es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH hingegen dann, wenn ein Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft aus welchen Gründen auch immer in Kauf nimmt und sich dieser Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen, wobei diese Verpflichtung bereits vor Eintritt der Verluste eingegangen werden muss.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist es offensichtlich, dass die Alleingesellschafterin als Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechtes bereits seit vielen Jahren aus Gründen der Tourismusförderung Verluste "ihrer Gesellschaft" in Kauf nimmt und die Gesellschaft in ihrer wirtschaftlichen Planung die voraussichtlichen Subventionen mitberücksichtigt.

Die Erstellung des Wirtschaftsplanes ("Budget") und des Geldbedarfplanes für das Folgejahr dienen der Finanzplanung. Sie stellen noch keinen rechtlichen Anspruch der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustübernahme dar.

Die Genehmigung des Wirtschaftsplanes 2000/2001 (1.12.2000 bis 31.10.2001) durch den Aufsichtsrat in der Aufsichtsratssitzung vom 29. November 2000 bedeutet hingegen bereits eine Selbstbindung des Gesellschafters, nämlich dahingehend, dass der Vertreter des Gesellschafters gegenüber dem Geschäftsführer der Gesellschaft erklärte, die im Geldbedarfplan angeführten Subventionen auch zu leisten. Gleichzeitig setzte der Gesellschafter bereits Maßnahmen zur Erfüllung seiner Leistungspflicht, indem er eine Ausfertigung des Aufsichtsratsprotokolles an die Gewerbeabteilung des Landes OÖ senden ließ. In der Sitzung am 18.12.2000, also knapp nach Beginn des Wirtschaftsjahres, genehmigte die Landesregierung aus Mitteln der Tourismusförderung einen Beitrag zum laufenden Aufwand für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 in Höhe von max. 9 Millionen Schilling.

Die Verluste sind im Wirtschaftsjahr 2000/2001 (von 1.12.2000 bis 31.10.2001) entstanden. Der rechtlich verbindliche Gesellschafterbeschluss wurde, wie auch in der Gesellschaftsteuererklärung vom 13.8.2001 angeführt wurde, am 18.12.2000 gefaßt; also knapp nach Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres.

Die Auszahlungen erfolgten nach diesem Gesellschafterbeschluss in 5 Raten, und zwar im Februar 2001 in Höhe von 2 Mio. Schilling, im April 2001 in Höhe von 2,5 Mio. Schilling, im Mai 2001 in Höhe von 2,5 Mio. Schilling, im November 2001 in Höhe von 1,1 Mio. Schilling und als Abschlusszahlung im August 2001 in Höhe von 0,9 Mio. Schilling.

Aufgrund der drei nachfolgend nochmals angeführten Umstände

1. vor Beginn des Wirtschaftsjahres erklärte der Vertreter des Gesellschafters in der Aufsichtsratssitzung vom 29.11.2000, die Verluste - wie im Geldbedarfplan dargestellt - zu übernehmen,
  2. knapp nach Beginn des Wirtschaftsjahres, wurde der Gesellschafterbeschluss gefaßt (also zu einem Zeitpunkt, zu dem die berufsgegenständlichen Verluste im wesentlichen noch gar nicht entstanden sind),
  3. die Auszahlungen erfolgten während des Wirtschaftsjahres, wodurch die Schmälerung des Gesellschaftsvermögens durch die in diesem Wirtschaftsjahr anfallenden Verluste nicht oder nicht im Ausmass der anfallenden Verluste eintreten konnte;
- vertritt die Rechtsmittelbehörde die Ansicht, dass im berufsgegenständlichen Fall die in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Verluste das Gesellschaftsvermögen im Wirtschaftsjahr 2000/2001 insofern nicht geschmälert haben, als in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft ein Aktivum in Gestalt der aus der zugesagten Förderungsverpflichtung (Subventionsverpflichtung) des Gesellschafters eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf Verlustabdeckung zustand.

Das bedeutet, dass die im Wirtschaftsjahr 2000/2001 im Rahmen der allgemeinen Förderung des Tourismus gewährten Subventionen des Landes, welche der Abdeckung des laufenden Aufwandes, aber nicht für genau umrissene Projekte dienten, **nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen**. Diese Befreiung von der Gesellschaftsteuer ist jedoch in dreifacher Hinsicht begrenzt:

Die **zeitliche Begrenzung** betrifft den Zeitpunkt der rechtlich verbindlichen Verpflichtung zur Verlustübernahme. Wie oben dargestellt wurde, kann aber auch der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung entscheidungswesentlich sein.

Die **betragsmäßige Begrenzung** ist einerseits durch die Höhe der zugesagten und gewährten Subventionen (Zuschüsse) erreicht, andererseits aber auch durch die Höhe des tatsächlich im Wirtschaftsjahr entstandenen Verlustes.

Im berufsgegenständlichen Fall betrugen die für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 zuge-

sagten und gewährten Subventionen 9 Millionen Schilling. Aus dem von der Bw vorgelegten Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.10.2001 wird das im Wirtschaftsjahr 2000/2001 erzielte ordentliche Geschäftsergebnis mit minus 12.625 Tausend Schilling beziffert.

Die **sachliche Begrenzung** betrifft die Verwendung der der Gesellschaft zugeführten Mittel (Subventionen). Werden diese Mittel für Investitionen verwendet **und** erhöhen diese Investitionen das Gesellschaftsvermögen, so besteht Gesellschaftsteuerpflicht für diese Mittel.

Im berufungsgegenständlichen Fall waren nach dem vorgelegten Geldbedarfsplan 8.472 Tausend Schilling für Abdeckung des laufenden Aufwandes (*Deckungsbeitrag III*) und 2.914 Tausend Schilling für Investitionen (*Investitionen Planwert*) vorgesehen. Dem gesamten Geldbedarf von 11.386 Tausend Schilling wurden die Subvention in Höhe von 9.000 Tausend Schilling und die Nachschussverpflichtung des Landes in Höhe von 3.000 Tausend Schilling gegenübergestellt, woraus sich eine Liquidität von 614 Tausend Schilling ergab.

Zum Einwand der Amtspartei in der Stellungnahme vom 22.2.2005, dass es sich beim zugewendeten Betrag nicht um eine **Verlustabdeckungsverpflichtung** durch den Gesellschafter (das Land) handle, wird festgehalten:

Gemäß Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages sind die Gesellschafter verpflichtet, über den Betrag der übernommenen Stammeinlagen hinaus zur Deckung entstandener Verluste weitere Einzahlungen (Nachschüsse) bis zur Höhe des dreifachen Betrages der von jedem Gesellschafter übernommenen Stammeinlagen, somit S 150.000.000.- zu leisten.

Es wird nicht in Frage gestellt, dass von der Geschäftsführung davon in den Vorjahren S 122.625.086,80 sowie S 3.000.000 im Berichtszeitraum Geschäftsjahr 2000/01 abberufen worden sind.

Eine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung, Nachschüsse zur Deckung entstandener Verluste zu leisten, schließt nicht aus, dass der Gesellschafter neben seiner gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung eine weitere (zusätzliche) Verpflichtung zur Verlustabdeckung eingeht. Es ist also eine Verlustabdeckung aus zwei Rechtstiteln (gesellschaftsvertragliche Nachschusspflicht und Verpflichtung zur Leistung von Subventionen) durchaus möglich. Jede dieser Verpflichtungen zur Verlustabdeckung ist für sich auf eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht hin zu überprüfen. Lediglich hinsichtlich der oben angeführten betragsmäßigen Begrenzung sind die Verpflichtung zur Leistung von Subventionen in Höhe von 9 Millionen Schilling und die gesellschaftsvertragliche Nachschusspflicht von 3 Millionen Schilling zusammenzuzählen.

Aus dem vorgelegten Geldbedarfsplan ist ersichtlich, dass ein Geldbedarf von S 11,386.000.- ermittelt wurde. Zieht man davon wegen der oben angeführten sachlichen Begrenzung (Investitionen Planwert) S 2,914.000.- ab, so ergibt sich ein gesamter "steuerfreier" Betrag von S 8.472.000.-, wobei der Einfachheit halber unterstellt wird, dass diese Investitionen das

Gesellschaftsvermögen erhöhen. Dem stehen die Verpflichtung zur Leistung von Subventionen in Höhe von 9 Millionen Schilling und die gesellschaftsvertragliche Nachschusspflicht von 3 Millionen Schilling gegenüber. Von der gesamten "Verlustabdeckungsverpflichtung" aus beiden Rechtstiteln verbleibt daher ein maximaler gesellschaftsteuerpflichtiger Betrag von S 3.528.000.-.

Der **Vorbehalt** in der Förderungserklärung vom 19.1.2001, **auf Grund internationaler Verpflichtungen** (z.B. Wettbewerbsregeln der EU) zugesagte oder bereits ausbezahlte **Förderungsbeiträge zurückzufordern**, ist als **auflösende Bedingung** anzusehen.

Nach § 5 Abs. 1 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene behandelt.

Die gegenständlichen Subventions- (oder Zuschuss)verpflichtung steht unter der auflösenden Bedingung (dem Vorbehalt), dass zugesagte oder bereits ausbezahlte Förderungsbeiträge zurückzufordern sind, wenn es internationale Verpflichtungen (z.B. Wettbewerbsregeln der EU) verlangen. Nach § 5 Abs. 1 BewG ist das unter einer auflösenden Bedingung erworbene Recht der Gesellschaft auf Mittelzufuhr wie ein unbedingt erworbenes zu behandeln. Die Bedingung ist also, solange sie nicht eintritt, nicht zu berücksichtigen. Nach Eintritt der Bedingung kann nach § 5 Abs. 2 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern (wie z.B. der Gesellschaftsteuer) auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes berichtigt werden.

Auch die **Auszahlungsbedingungen** der einzelnen Teilzahlungen nach dem Gesellschafterbeschluss vom 18.12.2001 (Unterfertigung der Förderungserklärung, Prüfung und Annahme von Soll-Ist Vergleichsrechnungen) lösen eine Gesellschaftsteuerpflicht nicht aus. Wesentlich dabei ist, dass die vereinbarten Bedingungen außerhalb der Dispositionsmöglichkeiten des Gesellschafters liegen und er den Eintritt oder Nichteintritt der Bedingungen nicht beeinflussen kann. Im gegenständlichen Fall liegt die Einhaltung der Bedingungen ausschließlich im Bereich der Gesellschaft (Bw). Das Land als Gesellschafter ist verpflichtet, die zugesagten Subventionen zu gewähren und umgekehrt hat die Gesellschaft (Bw) bei Einhaltung der Bedingungen einen Rechtsanspruch auf Auszahlung der Subventionen. Damit ist gewährleistet, dass die künftigen Verluste das Gesellschaftsvermögen nicht schmälern, weil in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zusteht.

Aus den angeführten Gründen unterliegt die Subvention aufgrund des Beschlusses der Landesregierung vom 18.12.2000 im Betrag von mindestens 8,472.000 Schilling nicht der Gesellschaftsteuer.

Die vom Finanzamt in den Bescheiden vom 14. März 2001, 20. April 2001 und 5. Juni 2001 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer ist dabei wegen der einheitlichen Rechtsgrundlage für alle fünf Teilzahlungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen bzw. anzurechnen.

Die Steuerpflicht der berufungsgegenständlichen letzten Teilzahlung vom 9.8.2001 in Höhe von 0,9 Millionen Schilling ist wie folgt zu beurteilen:

Dem höchstens gesellschaftsteuerpflichtigen Betrag aus beiden Verlustabdeckungsverpflichtungen in Höhe von S 3,528.000.- steht eine Bemessungsgrundlage von S 7,000.000.- für die bereits festgesetzte Gesellschaftsteuer gegenüber. Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die bereits festgesetzte Gesellschaftsteuer höher ist als die Gesellschaftsteuer, die nach den obigen Ausführungen für alle Teilzahlungen einschließlich der Nachschussverpflichtung festzusetzen gewesen wäre. Die Festsetzung von Gesellschaftsteuer für die strittige letzte Teilzahlung erfolgte daher zu Unrecht.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 29. Dezember 2005