

GZ. RV/0268-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch SILA Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Betriebspprüfung durch die Großbetriebsprüfung Salzburg wurde festgestellt, dass in der Bilanz 1994 der Muttergesellschaft der Bw. ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten "Mietzinsstützung 1/95 – 9/97 in Höhe von S 4.969.140,00 eingestellt war.

Das Finanzamt setzte daraufhin mit Bescheid vom 19.4.2000, StNr. 027/2739 gemäß § 8 KVG Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % (= S 49.691,00) vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iVm. § 2 Z. 2 bis 4 KVG fest.

Die Berufungswerberin verweist auf die Vereinbarung vom 18.2.1994 und führt aus, dass es sich um einen Leistungsaustausch handle und nicht um freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen.

Zudem sei diese Vereinbarung mit der zu diesem Zeitpunkt noch nicht auf die gemeinsame Muttergesellschaft verschmolzene Schwestergesellschaft abgeschlossen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die relevanten Gesetzesstellen (§ 2 Z. 3 lit. b i.V.m. § 4 KVG) in der zum Zeitpunkt der Verwirklichung des bescheidgegenständlichen Sachverhaltes geltenden Fassung lauten:

§ 2 KVG:

Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft,
b) wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen
(Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung);

§ 4 KVG lautet:

Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß Leistungen (§ 2) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind. Den Leistungen steht die Gewährung von Darlehen (§ 3) gleich.

§ 4 KVG enthält eine Zurechnungsvorschrift, mit deren Hilfe die Umgehung der Steuerpflicht auf Grund der Haupttatbestände (§ 2 KVG) verhindert werden soll. Denn die Steuerpflicht wäre bei den mannigfaltigen Zusammenschlussformen des Wirtschaftslebens leicht zu umgehen, wenn die Gesellschafter sich einer anderen Gesellschaft, auf die sie kraft ihrer Beteiligung Einfluss nehmen, für die Leistungen bedienten (VfGH 12.10.1965, B 18/65, VfSlg. 5085/1965).

Zum Tatbestand des § 4 KVG gehört, dass die Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft, die die Leistung erhält, und ZUGLEICH an der Personenvereinigung, die die Leistung erbringt,

beteiligt sind. Gefordert wird in der Literatur auch, dass der Doppelgesellschafter über Vermögenswerte der gebenden Personenvereinigung - sei es, kraft erheblicher Beteiligung, sei es, kraft Organstellung - verfügen kann. Unter Personenvereinigung versteht man Kapital- und Personengesellschaften, wobei an der Personenvereinigung die Gesellschafter der empfangenden Kapitalgesellschaft rechtlich beteiligt sein müssen (Brönnner-Kamprad, Kommentar zum KVG4, 79).

Dieser Ergänzungstatbestand knüpft an das Vorliegen einer Leistung iS des § 2 KVG an und wurde zur Verhinderung von Steuerumgehungen geschaffen. Damit sollen Leistungen iS des § 2 KVG erfasst werden, die nicht von den Gesellschaftern selbst bewirkt, sondern von Personenvereinigungen erbracht werden, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind (VwGH 17.2.1994, Zl. 92/16/0089).

Für die Anwendung des § 4 KVG kommt es nicht auf die inneren Vorgänge (Absichten, Zweckvorstellungen) des Gesellschafters an. Maßgebend ist allein, ob die Stellung als Gesellschafter der gebenden und der nehmenden Gesellschaft ursächlich ist für die Hingabe der Leistung. Es reicht also die Tatsache allein, dass an der leistenden und an der empfangenden Gesellschaft derselbe Gesellschafter beteiligt ist, nicht aus. Die Steuerpflicht ist vielmehr davon abhängig, dass die Leistung durch die Stellung als Gesellschafter beider Gesellschaften veranlasst oder bedingt ist. Die Steuerpflicht kann nicht bejaht werden, wenn allein die eigenen geschäftlichen Interessen der leistenden Gesellschaft für die Leistung bestimmend waren.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Seite 61 f, Randzahlen 1 bis 1.2 samt Rechtsprechung).

Die Freiwilligkeit einer Kapitalzuführung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Kapitalzuführung in Erfüllung eines Vertrages erfolgte; allerdings ist Voraussetzung, dass der zu erfüllende Vertrag freiwillig abgeschlossen wurde (siehe die Nachweise bei Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, 144, mit Bezugnahme auf Leistungen zwischen Schwestergesellschaften).

Dass die hier gegenständliche Vereinbarung zur Abdeckung des Verlustes aus der Vermietung nicht freiwillig eingegangen worden wären, wurde nicht behauptet.

Voraussetzung für die Steuerpflicht gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG ist neben der Freiwilligkeit der Leistungen, dass die Leistungen objektiv geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Dies liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter bzw. eine Personenvereinigung gemäß § 4 KVG Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt, soweit diese Leistungen ohne Gegenleistungen erfolgen (VwGH 24.2.1992, 91/15/0096 und 27.4.1987, 85/15/0192). Demnach unterliegen nicht der Steuer gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG Leistungen, die der Durchführung eines Austausches dienen oder als bloßer Ersatz für bestimmte Aufwendungen anzusehen sind (VwGH 29.3.1993, 91/15/0056).

Wesensmerkmal eines Leistungsaustausches bzw. eines Aufwandsersatzes ist, dass sich konkrete und bestimmbare Leistungen gegenüberstehen.

Wie aus der schriftlichen Vereinbarung über die Zuschussgewährung ersichtlich ist, ersetzte die Schwestergesellschaft der Bw. ihre Verluste aus ihrem Tätigwerden als Mieterin der Garagen. Die Abdeckung des Verlustes, der aus einem konkreten Geschäft entsteht, das die Bw. zwar über Ersuchen der Schwestergesellschaft abgeschlossen hat, begründet aber noch keinen Leistungsaustausch.

Fraglich ist daher, was bewegt die leistende Schwestergesellschaft, der Bw. gegenüber sich zu einer derartigen Verlustabdeckung zu verpflichten. Die Frage ist, hat die Schwestergesellschaft einen eigenen Vorteil oder ein eigenes Interesse am Abschluss des Mietvertrages oder hat sie beim Abschluss der Vereinbarung vom 18.2.1994 im Interesse oder im Auftrag der gemeinsamen Muttergesellschaft gehandelt?

In der angesprochenen Vereinbarung ist diesbezüglich ausgeführt:

"Die Schwestergesellschaft ist aufgrund bestehender vertraglicher Verpflichtungen aus dem von ihr abgeschlossenen Generalübernehmervertrag bestrebt einen gewissen Vermietungsstand zu erreichen. ... "

Bereits in der Berufung vom 18.5.2000 hat die Bw. ausgeführt, dass die Schwestergesellschaft das Einkaufszentrum XY errichtet habe. Diese war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Vereinbarung vom 18.2.1994 bestrebt, einen 100 % Vermietungsstand zu erreichen, da der abgeschlossene Generalübernehmervertrag hinsichtlich des zu erzielenden Erlöses an den Vermietungsstand gekoppelt war.

Daraus ist aber ersichtlich, dass das Interesse am Abschluss des Mietvertrages und auch der Vereinbarung vom 18.2.1994 eindeutig bei der Schwestergesellschaft gelegen war.

Wie oben bereits ausgeführt, kann die Steuerpflicht nicht bejaht werden, wenn allein die eigenen geschäftlichen Interessen der leistenden Gesellschaft für die Leistung bestimmend waren.

Salzburg, 18. August 2004