



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 9

GZ. RV/2078-L/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw in S, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KG in 6020 Innsbruck, Rennweg 18, vom 11. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 24. April 2001 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in H. Die Gründungshauptversammlung fand am 12. Juli 1999 statt. Nach der dabei beschlossenen Satzung ist Gegenstand des Unternehmens der Gesellschaft u.a. der Kauf und der Betrieb der Bergbahnen „H-Bergbahnen“ und „W-Bergbahnen“ (Satzung § 3). Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 24. Juli 1999.

Im Firmenbuch sind weiters folgende in der Hauptversammlung am 25. November 1999 beschlossenen Nachgründungen und genehmigten Kaufverträge eingetragen:

1. Kaufvertrag zwischen der Berufungswerberin als Käuferin und der H Bergbahnen GmbH in Liqu. als Verkäuferin betreffend das Unternehmen „H-Bergbahnen“
2. Kaufvertrag zwischen der Berufungswerberin als Käuferin und der W GmbH & Cie KG als Verkäuferin betreffend das Unternehmen „W-Bergbahnen“.

Im Jahr 2001 wurde bei der Berufungswerberin eine **Prüfung von Aufzeichnungen** gemäß § 151 Abs.1 BAO (Gebühren und Verkehrsteuerprüfung) durchgeführt.

Mit **Schriftsatz vom 16. Jänner 2001** schilderte der Vertreter die **Gründungsgeschichte** der Berufungswerberin. Nach dieser Schilderung betrieben zwei Gesellschaften, die mehrheitlich im Landeseigentum standen, bis zum Jahr 1999 die Liftanlagen in H und auf der A. Eine Modernisierung der Liftanlagen und die Errichtung von Beschneiungsanlagen waren betriebswirtschaftlich geboten, weil man weiterhin eines der führenden Wintersportgebiete des Landes bleiben wollte. Seit 1997 versuchten zwei Bürgermeister der betroffenen Gemeinden private Investoren für die Umsetzung dieser Vorhaben zu gewinnen und beauftragten eine Unternehmensberatungsgesellschaft mit der Erarbeitung eines Privatisierungskonzeptes. Ursprünglich war die Bildung einer neuen AG ohne Landesbeteiligung vorgesehen. Das Ergebnis eines Gespräches zwischen zwei Bürgermeistern der betroffenen Gemeinden und dem damaligen Landeshauptmannstellvertreter wurde in der Punktation vom 17.11.1998 festgehalten. In dieser Punktation ging man von einem künftigen Investitionspaket im Volumen von 240 Mio. S aus, welches ab dem Wirtschaftsjahr 1998/99 innerhalb von 5 Jahren umzusetzen wäre und für das ein Finanzierungsverhältnis von 1/3 Eigenmittel, 1/3 Landeszuschuss und 1/3 vom Land geförderte Darlehen gelte. Betraglich oder zeitlich darüberhinausgehende Investitionen seien vom Unternehmen oder deren Gesellschafter aus Eigenem zu finanzieren (s. Pkt. 2.4. der Punktation).

Anfang 1999 habe die von Prof. N kontrollierte V AG ihr Interesse an einer Mehrheitsbeteiligung kundgetan. Zu diesem Zeitpunkt war bereits klar, dass das Land O die Tourismusinfrastruktur der P-Region in Form von einem Drittel der Investitionskosten unterstützen werde. Diese Subventionierung sei von allen privaten Investoren als Voraussetzung für die Privatisierung der Liftanlagen angesehen worden. Eine Beteiligung des Landes sei damals noch nicht zur Diskussion gestanden.

Nach weiteren Verhandlungen wurden am 1. April 1999 die Rahmenbedingungen für eine Übernahme und Weiterführung der Seilbahnunternehmen wie folgt umschrieben:

*"Von den Übernahmeinteressenten wird unter der Führung der Sch.-Gruppe eine AG mit einem Grundkapital von S 80 Millionen gegründet.*

*Die Sch. -Gruppe und andere private Investoren übernehmen 74% des Grundkapitals dieser AG. Die Sch. -Gruppe strebt die Mehrheit in der AG an und übernimmt die operative Führung. Aus Sicht von LH.Stv. Dr. L bestehen vorbehaltlich der Herstellung eines diesbezüglichen landesinternen Konsenses keine Einwände gegen eine Mehrheit der Sch. -Gruppe. Das Land O übernimmt insgesamt 26% des Grundkapitals der AG und überträgt davon unentgeltlich (an diverse Gemeinden und die Tourismusverbändegemeinschaft P) insgesamt*

---

*10% des Grundkapitals, sodass das Land O schließlich direkt nur mehr eine Beteiligung in Höhe von 16% des Grundkapitals der AG hält.*

*1/3 der erforderlichen Investitionen, max. jedoch S 80 Millionen sollen vom Land Oberösterreich als nichtrückzahlbarer Zuschuss der AG zur Verfügung gestellt werden."*

Diese am 1. April 1999 vereinbarten Rahmenbedingungen hat der oö **Landtag** in seiner Sitzung vom 8. Juli 1999 ebenso **beschlossen** wie die mit einer noch zu gründenden AG abzuschließende Förderungsvereinbarung. Die Gründungshauptversammlung der Bw (Berufungswerberin) fand am 12. Juli 1999 statt.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 2. April 2001 wird zur Berechnung der Gesellschaftsteuer ausgeführt:

Seitens des Landes O wurde am 29.2.2000 ein Zuschuss von S 23,000.000.- geleistet. Da das Land O zu diesem Zeitpunkt Gesellschafter war, wird dieser Zuschuss im Hinblick auf die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 4 a KVG unterzogen.

Mit **Bescheid vom 24. April 2001** setzte das Finanzamt Linz-Urfahr betreffend den „Zuschuss des Gesellschafters Land O vom 29. Februar 2000“ **Gesellschaftsteuer** in Höhe von S 230.000.-- fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der Betrag von S 23,000.000.-- zugrunde gelegt und in der Begründung auf die Niederschrift vom 12.10.2000 über die Schlussbesprechung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhab die abgabepflichtige Gesellschaft durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Sie behauptete, dass die berufungsgegenständliche Zahlung von 23 Mio. S durch das Land O an die Gesellschaft weder eine freiwillige Leistung darstelle, weder sicher sei, ob diese Zahlung von einem Gesellschafter geleistet wurde, noch geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Zur Behauptung, die Subvention des Landes O sei keine **freiwillige Leistung**, führte der Vertreter aus, dass nur jene Leistungen als „freiwillig“ anzusehen seien, die nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung beruhen. Eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung schließe die Freiwilligkeit aus. Die Gründungsgeschichte der Berufungswerberin sei im Schreiben vom 16.1.2001 bereits ausführlich vorgestellt worden. Es war allen Aktionären bei der Gründungshauptversammlung klar und bewusst, dass der oö Landtag vier Tage vorher die Subventionen beschlossen habe. Ohne die Subventionszusage wäre die AG nie gegründet worden, da ihr ein wesentlicher Finanzierungsteil gefehlt hätte. Verbindliche Zusagen eines Gründungsgesellschafters an die anderen Gründungsgesellschaften stünden gesellschaftsvertraglichen Regeln gleich, wenn ansonsten die Gründung der Gesellschaft

unmöglich wäre. Die einseitige Auslobung der Subvention seitens des Landes O noch vor Gründung der Gesellschaft nehme ihr den Charakter der Freiwilligkeit. Wenn das Land O freiwillig am 8.7.1999 eine Subvention für die Schigebiete in H und auf der A beschließe, so liege bereits zum Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung am 12.7.1999 keine freiwillige Leistung mehr vor, weil dieser Landtagsbeschluss eine Vorbedingung für die Gründung der AG war. Am Tag der Auszahlung der Subvention könne nicht von einer freiwilligen Leistung gesprochen werden, da die Auszahlung derselben auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht habe.

Zur Behauptung, die **Gesellschaftereigenschaft des Landes** O könne nicht nachgewiesen werden, führte der Vertreter aus, dass trotz mehrmals mündlich vorgetragener Einwendungen bisher nicht auf das Argument eingegangen wurde, wonach bei einer AG mit Nennbetragsaktien die Aktionäre dem Vorstand unbekannt seien. Lediglich bei der Gründung der Gesellschaft seien die Aktionäre bekannt. Sofort nach Ausgabe der Aktien könne der Vorstand nur Mutmaßungen über den Verbleib der Gesellschaftsanteile anstellen. Kein Aktionär sei verpflichtet, dem Vorstand diese Auskunft zu geben. Die Aktien der Berufungswerberin würden zwar nicht an der Börse gehandelt, es sei jedoch nicht auszuschließen, dass manche Aktien seit der Gesellschaftsgründung den Besitzer gewechselt hätten. Nicht einmal bei der jährlichen Hauptversammlung sei die Gesellschaftereigenschaft eindeutig festzustellen, da sich jeder Aktionär durch Hinterlegung seiner Aktien bei einer Bank durch eine beliebige Vertrauensperson vertreten lassen könne. Diese Anonymität der Eigentümer sei eine der wesentlichen Merkmale der Rechtsform Aktiengesellschaft. Sie verhindere, soweit nicht Namensaktien vorliegen, die Feststellung der für die Anwendung des § 2 Z 4 KVG wichtigen Voraussetzung der Gesellschafterstellung des Subventionsgebers. Im bisherigen Verfahren seien seitens des Finanzamtes keine Schritte unternommen worden, die Gesellschaftereigenschaft zum Zeitpunkt der Subventionsauszahlung nachzuweisen. Die Niederschrift zur Schlussbesprechung enthalte lediglich die Formulierung „da das Land O zu diesem Zeitpunkt Gesellschafter war“. Das Finanzamt gehe aber nicht darauf ein, woher es die Gewissheit dazu nehme. Der Vorstand einer Publikums-AG (ob börsennotiert oder nicht) werde nie alle aktuellen Gesellschafter kennen. Es sei ihm unmöglich, eine Subvention seitens einer Gebietskörperschaft dahingehend zu überprüfen, ob der Subventionsgeber an seiner AG beteiligt sei. Vielfach werde der Subventionsgeber selbst darüber nicht Bescheid wissen, wenn die Subvention beispielsweise im Sport- oder Tourismusbereich ressortiere, die Beteiligung aber vom Finanzressort verwaltet werde. Die bei der Gründung vom Land Oberösterreich übernommenen Aktien könnten auch in eine eigene Landesbeteiligungsgesellschaft eingebracht worden sein.

Zur Behauptung, die **Subvention erhöhe nicht den Wert der Gesellschaftsrechte**, verwies der Vertreter auf Absatz VII der Subventionsvereinbarung, wonach die gewährten

Mittel unter gewissen Bedingungen an das Land O zurückzuzahlen seien. Darunter befänden sich auch Bedingungen, die außerhalb des Einflussbereiches der Berufungswerberin lägen wie die Rückforderung durch Organe der EU. Die Wertsteigerung müsse im Zeitpunkt der Durchführung der Leistung stattfinden. Nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern das Erfüllungsgeschäft sei für die Entstehung der Steuerpflicht maßgeblich. Wenn die Zusage zur Leistung einer Subvention vor Gründung der Gesellschaft gegeben werde, könne dies nicht dazu führen, dass mit Auszahlung der Landesgelder die Wertsteigerung der Gesellschaftsrechte bewirkt werde. Denn die Gesellschaftsrechte hätten seit Gründung der Gesellschaft bis zur Auszahlung der Subvention weder an Wert gewonnen noch an Wert verloren. Die Gesellschaftsrechte seien mit Gründung der AG am 12.7.1999 entstanden. An diesem Tag müsse ihnen schon ein Wert inklusive Subventionszusage beigemessen werden. Und dieser Wert werde durch die Erfüllung der vor Gründung der Gesellschaft vereinbarten Subvention nicht erhöht.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 31. Oktober 2002 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.

Im **Vorhalt vom 5. Juni 2007** wies der zuständige Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zur Frage des Vorliegens einer freiwilligen Leistung darauf hin, dass die Gesellschaftssteuerpflicht auch dann gegeben ist, wenn nicht eine freiwillige Leistung, sondern eine vertragliche Verpflichtung vorliegt. Es besteht dann nicht die Steuerpflicht nach § 2 Z 3 KVG, sondern die Steuerpflicht nach § 2 Z 2 KVG für Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden.

Zur Frage der Gesellschaftereigenschaft wies er darauf hin, dass es an der Berufungswerberin liegen würde, die Gesellschaftereigenschaft des Landes O zu bestreiten und entsprechende Beweise für diese Behauptung vorzulegen.

Zur Frage der Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, bemerkte der Referent, dass das Vorbringen, wonach die Zusage zur Leistung der Subvention bereits vor Gründung der Gesellschaft erfolgt sei, dafür spreche, dass nicht die Steuerpflicht nach § 2 Z. 3 KVG, sondern die Steuerpflicht nach § 2 Z 2 KVG gegeben ist. Es liege demnach eine Leistung vor, zu der sich das Land Oberösterreich als Gesellschafterin im Zuge des Gründungsvorganges gegenüber der Gesellschaft und den anderen Gesellschaftern verpflichtet habe.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2007** vertrat der Vertreter die Ansicht, dass auch die Steuerpflicht nach § 2 Z. 2 KVG nicht vorliege, weil diese voraussetze, dass die

Leistung von einem Gesellschafter auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden müsse. Das Land O sei zum Zeitpunkt der Zusage der Subvention nicht Gesellschafterin der Berufungswerberin gewesen, weil diese erst am 12.7.1999 gegründet und am 24.7.1999 in das Firmenbuch eingetragen worden sei.

Unmittelbar aus dem Gesellschaftsrecht ergebe sich keine Leistungspflicht für den Gründungsaktionär Land O . Eine Leistungspflicht könne sich allenfalls aus Nebenabreden ergeben, die untrennbar mit dem Gesellschaftsvertrag verbunden seien. Weder im Gesellschaftsvertrag noch in der Förderungsvereinbarung sei eine solche untrennbare Leistungspflicht enthalten. Der bezughabende Landtagsbeschluss verknüpfe die Frage der Beteiligung an der Berufungswerberin nicht mit dem Abschluss der Förderungsvereinbarung. Beide Agenden seien nebeneinander in derselben Landtagssitzung ohne irgendeine wechselseitige Abhängigkeit beschlossen worden. Die Unabhängigkeit der Subvention von einer allfälligen Gesellschaftsbeteiligung komme schon in der Punktation vom 17.11.1998 zum Ausdruck. Von einer Beteiligung des Landes sei damals nicht die Rede gewesen. Das Zufließen der Subvention beruhe auf keinem Rechtsanspruch der Berufungswerberin, der kausal auf das zumindest am Tag der Gründung unbestrittene Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen sei. Zur Frage der Gesellschaftereigenschaft führte der Vertreter unter Hinweis auf die amtswegige Ermittlungspflicht aus, dass die Berufungswerberin keine Steuerbefreiung geltend mache, sondern das Vorliegen eines der Grundtatbestände des KVG, nämlich die Gesellschaftereigenschaft des Subventionsgebers im Zeitpunkt des Zufließens, bestreite. Das bescheiderlassende Finanzamt habe sich mit dieser Frage nicht auseinandergesetzt. Aus dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG ergebe sich, dass der Abgabepflichtige zu gesetzlich nicht vorgesehenen Aufzeichnungen nicht verpflichtet sei. Der Vorstand einer AG müsse seine Aktionäre nicht kennen. Dies ergebe sich aus dem Wesen der AG im Gegensatz zu dem einer GmbH. Es gebe keinen Beweis dafür, dass das Land O am 29.2.2000 tatsächlich Aktionär der Berufungswerberin war. Auf bloßen Vermutungen dürfe keine Besteuerung aufbauen. Im Übrigen werde § 2 KVG insoweit als verfassungswidrig angesehen, als er Leistungen eines Aktionärs an eine Aktiengesellschaft faktisch dann steuerfrei belasse, wenn die Aktionärs-eigenschaft dem Vorstand unbekannt sei, wie es bei börsennotierten Aktiengesellschaften regelmäßig der Fall sei. Die De-Facto-Nichtbesteuerung dieser Vorgänge verstöße gegen das Gleichheitsprinzip.

Zum dritten Berufungspunkt (Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen) bemerkte der Vertreter, dass das Land O sich nicht als Gesellschafterin im Zuge des Gründungsvorganges gegenüber der Gesellschaft und den anderen Gesellschaftern verpflichtet habe. Weiters hielt er fest, dass eine eventuelle Verpflichtung des Subventions-

---

gebers vor Begründung der Gesellschafterstellung nur den übrigen Gesellschaftern gegenüber keine Gesellschaftsteuer auslöse.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 nahm das **Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr** zur Berufung Stellung und vertrat darin die Ansicht, dass die Leistung des Zuschusses von ATS 23.000.000.- am 29.2.2000 durch das Land O als Aktionär gemäß § 2 Z 2 KVG der Gesellschaftsteuer unterliege. Es wies darauf hin, dass in der Bilanz zum 30. April 2000 unter Grundkapital ausgewiesen sei: ATS 17.819.588,50 Kapital R H, ATS 20.791.813,30 Kapital Land O und ATS 41.390.982,40 Kapital V AG. Daraus sei zu schließen, dass das Land O in diesem Wirtschaftsjahr Aktionär der Berufungswerberin war. Auch in der Bilanz zum 30. April 2003 sei das Land O als Aktieninhaber mit einem Nominale von € 931.000.- ausgewiesen. Der öö Landtag habe in seiner Sitzung vom 8. Juli 1999 die Förderungsvereinbarung vom 31. Mai 1999 zwischen dem Land O und der noch zu gründenden AG behandelt. Das Land O habe sich in dieser Förderungsvereinbarung verpflichtet, jeweils ein Drittel der Investitionskosten (vom 1.7.1999 bis spätestens 30.6.2004) von maximal 80 Mio. ATS zu leisten. Nach Ansicht des Finanzamtes unterliege die Leistung eines Zuschusses auch dann der Gesellschaftsteuer, wenn sich der Gesellschafter im Zuge der Gründung verpflichtet hat, einen Zuschuss zu leisten.

Die Berufungswerberin äußerte sich zu dieser Stellungnahme des Finanzamtes nicht mehr, legte aber nach Aufforderung durch den Referenten ihre Satzung vor. Die Bestimmungen über den Aufsichtsrat in § 10 lauten auszugsweise:

- 1. Der Aufsichtsrat besteht aus sechs Mitgliedern, von denen jeweils eines von der „V Aktiengesellschaft“ und eines vom Land O entsendet wird; dazu kommen drei Belegschaftsvertreter.*
- 2. Die Aufsichtsratsmitglieder werden für die Zeit bis zur Beendigung der Hauptversammlung bestellt bzw. gewählt, die über die Entlastung für das vierte Geschäftsjahr nach der Wahl beschließt; hiebei wird das Geschäftsjahr, in dem die Bestellung bzw. Wahl erfolgte, nicht mitgezählt.*

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

Nach § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere

Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit a auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Das KVG unterscheidet hinsichtlich des Begriffs der Leistung dem Grunde nach zwischen Pflichtleistungen (§ 2 Z 1 und 2 KVG) und freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 3 und 4). Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Sie unterliegen ohne weitere Voraussetzungen der Gesellschaftsteuer. Freiwillige Leistungen sind solche, die weder auf derartiger gesellschaftlicher noch auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, also solche, die auf Grund freiwillig eingegangener vertraglicher Verpflichtung übernommen worden sind. Besteht das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, dann unterliegen freiwillige Leistungen aller Art der Gesellschaftsteuerpflicht (Z 3). Ist dies nicht der Fall, dann unterliegen nur Leistungen bestimmter Art der Gesellschaftsteuer unter der Voraussetzung, dass sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer Tz 67).

### **Leistungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen (Pflichtleistungen )**

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

Folgt man dem Vorbringen der Berufungswerberin in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2007 so ergibt sich weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus einer damit untrennbar verbundenen Nebenabrede die Leistungspflicht für den Gründungsaktionär Land O. Aus der

Verpflichtung eines Gesellschafters den übrigen Gesellschaftern gegenüber, der Gesellschaft eine Subvention zu gewähren, kann die Gesellschaft einen unmittelbaren Rechtsanspruch gegen den Gesellschafter auf die Leistung nicht ableiten. Ein eventueller Rechtsanspruch der übrigen Gesellschafter kann daher eine Pflichtleistung nach § 2 Z 1 oder 2 KVG nicht begründen, auch wenn die gewährte Subvention einem Zuschuss zum Gründungskapital gleichkommt. Insofern ist dem Vertreter zuzustimmen, dass das Zufließen der Subvention nicht auf einem Rechtsanspruch der Berufungswerberin beruhte, der kausal auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen war. Die Förderungsvereinbarung vom 8. Juli 1999 ist somit als unabhängig von der Gesellschafterstellung als Gründungsaktionär anzusehen.

Aus den angeführten Gründen kann eine gesellschaftsteuerpflichtige Pflichtleistung im Sinne des § 2 Z 1 oder 2 KVG, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, nicht angenommen werden; wohl aber kann eine freiwillige Leistung angenommen werden, für welche die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 3 und 4 KVG zu prüfen ist.

### **Leistung einer Subvention als freiwillige Leistung**

Erbringt ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine vermögenswerte Leistung, zu der er weder gesetzlich noch gesellschaftsvertraglich verpflichtet ist, so ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne weiters vom Vorliegen einer freiwilligen Leistung auszugehen (s. VwGH vom 18.4.1997, Zl. 95/16/0241).

In der Berufung brachte die Berufungswerberin gegen das Vorliegen einer freiwilligen Leistung vor, dass die AG ohne die Subventionszusage nie gegründet worden wäre, da ihr ein wesentlicher Finanzierungsteil gefehlt hätte. Die verbindlichen Zusagen eines Gründungsgesellschafters an die anderen Gründungsgesellschafter stünden gesellschaftsvertraglichen Regeln gleich, wenn ansonsten die Gründung der Gesellschaft unmöglich wäre.

Hätte die Berufungswerberin aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen einen Rechtsanspruch auf Leistung der Subvention, so wäre die Gesellschaftsteuerpflicht für Pflichtleistungen im Sinne des § 2 Z 1 oder 2 KVG gegeben. Genau diesen Sachverhalt bestreitet die Berufungswerberin in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2007. Da nach den obigen Ausführungen eine Pflichtleistung im Sinne des § 2 Z 1 oder 2 KVG nicht anzunehmen ist, kann nach der Rechtsprechung des VwGH vom 18.4.1997, Zl. 95/16/0241, ohne weiters vom Vorliegen einer freiwilligen Leistung ausgegangen werden. Eine Verpflichtung außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (z.B. nur den übrigen Gesellschaftern gegenüber) schließt das Vorhanden einer freiwilligen Leistung keineswegs aus.

Erfolgt die Verpflichtung zur freiwilligen Leistung noch vor Gründung der Gesellschaft, so wird ihr durch die Gesellschaftsgründung der Charakter der „Freiwilligkeit“ nicht genommen. Der Zeitpunkt der Leistung ist für die Frage der Freiwilligkeit unerheblich, da es insoweit auf den Verpflichtungsgrund selbst ankommt. Vorgesellschaft und Kapitalgesellschaft sind dasselbe Rechtsgebilde in verschiedenen Entwicklungsstadien (Einheitstheorie). Leistungen an die Vorgesellschaft sind schwebend wirksam und werden mit der Entstehung der Kapitalgesellschaft endgültig wirksam. In diesem Zeitpunkt entsteht die Gesellschaftsteuerpflicht (s. Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer Tz 112).

Aus den gleichen Gründen schließt auch die Auszahlung der Subvention nach Gründung der Gesellschaft das Vorliegen einer freiwilligen Leistung nicht deshalb aus, weil die Auszahlung derselben auf einer vertraglichen Vereinbarung **vor** Gesellschaftsgründung beruht. Den Steuertatbestand hingegen löst bei freiwilligen Leistungen i.S.d. § 2 Z 3 und 4 KVG nicht schon die Begründung einer freiwilligen Übernahmsverpflichtung aus, sondern immer erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, § 2, Rz 134, und VwGH 14.12.1994, 94/16/0121,0122).

### **Gesellschaftereigenschaft des Landes O**

Unbestritten ist, dass das Land O Gründungsgesellschafter der Berufungswerberin war. In der Bilanz zum 30. April 2000 scheint das Land O ebenfalls mit einem Anteil von ATS 20.791.813,30 am Grundkapital auf.

Aus § 10 der Satzung der Berufungswerberin ergibt sich, dass das Land O auch das Recht zur Bestellung bzw. Wahl eines Aufsichtsrates hat, und zwar für die Zeit bis zur Beendigung der Hauptversammlung, die über die Entlastung für das vierte Geschäftsjahr nach der Wahl beschließt.

Das Recht auf Ernennung eines Aufsichtsrates wird üblicherweise nur Gesellschaftern mit einem größeren Anteil am Grundkapital eingeräumt. Überträgt dieser Gesellschafter seine Anteile an der Aktiengesellschaft, so wird er in der Regel auch sein Recht auf Ernennung eines Aufsichtsrates verlieren.

Aufgrund dieser unbestrittenen Tatsachen hatte der Vorstand der Berufungswerberin ebenso wie das bescheiderlassende Finanzamt keinen Grund, an der Gesellschaftereigenschaft des Landes O zum Zeitpunkt des Zufließens der Subvention zu zweifeln. Wie bereits ausgeführt wurde, kommt es aber auf diesen Zeitpunkt gar nicht an. Sondern es kommt auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgrunds selbst an; und das ist der Abschluss der Förderungsvereinbarung am 31. Mai 1999. Es handelt sich also um eine an die Vorgesellschaft gerichtete Leistungsverpflichtung, welche zunächst schwebend wirksam war und mit der Entstehung der Kapitalgesellschaft endgültig wirksam wurde. Unabhängig vom Zeitpunkt des Eingehens der

Leistungsverpflichtung und der Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft entstand die Gesellschaftsteuerpflicht erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Bewirkens der Leistung.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft ist im berufungsgegenständlichen Fall also der Tag der Gründung der Gesellschaft, weil zu diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zum Erbringen einer „freiwilligen“ Leistung durch einen Gesellschafter endgültig wirksam wurde. Zu diesem Zeitpunkt ist die Gesellschaftereigenschaft unbestritten.

### **Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen**

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt unter Hinweis auf Kinnebrock/Meulenberg, Kapitalverkehrsteuerrecht, die Auffassung, dass die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke das Gesellschafterinteresse nicht ausschließt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes sind Subventionen durch eine Gebietskörperschaft an eine Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter die Gebietskörperschaft ist, als freiwillige Leistung anzusehen, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (s. VwGH vom 3.10.1996, Zl. 95/16/0049,0050, und vom 19.4.1995, Zl. 93/16/0044, sowie die dort zitierte Vorjudikatur).

Bei dem dem VwGH-Erkenntnis vom 19.4.1995, Zl. 93/16/0044, zugrunde liegendem Fall handelte es sich bei den dort strittigen Zuschüssen ebenfalls um Subventionen, die das Land O im Rahmen der allgemeinen Förderung für den Tourismus gewährte. Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte die strittigen Zuschüsse als gesellschaftsteuerpflichtig.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass die Zusage zur Leistung der Subvention bereits vor Gründung der Gesellschaft gegeben wurde und daher die Gesellschaftsrechte seit Gründung der Gesellschaft bis zur Auszahlung der Subvention weder an Wert gewonnen noch an Wert verloren hätten.

Für das Entstehen der Gesellschaftsteuerpflicht ist es nicht notwendig, dass die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte erst nach Gründung der Gesellschaft entsteht. Auch die Subventionszusage an eine erst zu gründende Gesellschaft erhöht den Wert der Vorgesellschaft und wird mit der Entstehung der Kapitalgesellschaft endgültig wirksam. Die Werterhöhung der Vorgesellschaft ist im Sinne der Einheitstheorie der Gesellschaft zuzurechnen.

Eine Subventionsvereinbarung, wonach die gewährten Mittel unter gewissen Bedingungen an den Subventionsgeber zurückzuzahlen sind, macht die gewährte Subvention nicht wertlos, auch wenn diese Bedingungen außerhalb des Einflussbereiches der Berufungswerberin liegen. Nach § 5 Abs. 1 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene behandelt. Falls die Bedingung eintritt, kann die Berufungswerberin nach § 5 Abs. 2 BewG beantragen, dass die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes berichtigt wird.

---

## **Zusammenfassung**

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Subvention aufgrund der Förderungsvereinbarung vom 8. Juli 1999 eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG darstellt, die Gesellschaftereigenschaft des Landes O gegeben war und die Leistung geeignet war, den Wert der (zukünftigen) Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Das Finanzamt hat daher den angefochtenen Bescheid zu Recht erlassen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. November 2007