

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache TGmbH, VL, vertreten durch Dr. Pickerle Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 4. Oktober 2010, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. Juli 2010 betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (vormals Berufung) wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Fa. TGmbH (in der Folge Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1998 gegründet. Gegenstand der Bf. sind alle Maßnahmen im Interesse des Tourismus im Kärntner Zentralraum, die demonstrativ im Punkt II des angeführten Vertrages aufgelistet wurden. Am Stammkapital der Bf. von € 36.336,00/S 500.000,00 sind die Stadt V mit € 14.535,00/S 200.000,00, die Marktgemeinde F mit € 6.977,00/S 96.000,00, die Gemeinde S mit € 4.796,00/S 66.000,00, die Marktgemeinde T mit € 3.634,00/S 50.000,00, die Gemeinde O mit € 3.634,00/S 50.000,00, die Marktgemeinde B mit € 872,00/S 12.000,00, die Gemeinde A mit € 581,00/S 8.000,00, die Marktgemeinde Ar mit € 436,00/S 6.000,00 sowie die Gemeinden W, We und Arr mit je mit € 291,00/S 4.000,00 beteiligt.

Die an der Bf. Beteiligten schlossen am 30. November 1998 einen Subventionsvertrag (zur Vergabe von gemeinsamen Subventionen in Tourismusangelegenheiten) ab. Darin verpflichteten sie sich in § 2, die Bf. mit jährlich zumindest 45% des zu berechnenden eigenen Aufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe (an Hand der in § 3

dieses Vertrages festgelegten Berechnung) zu subventionieren. In § 2 wurde darüber hinaus noch Folgendes festgelegt: „Darüber hinausgehende Verluste der Bf. können nur nach einstimmiger Beschlussfassung der Vertragspartner durch gemeinschaftliche Subventionen abgedeckt werden.“

Im Zuge einer im Jahr 2010 vom Finanzamt durchgeführten Erhebung nach § 143 BAO stellte der Prüfer in seinem Bericht vom 12. Juli 2010 an Sachverhalt fest, dass die o.a. Beteiligten Beträge von insgesamt € 6.914.481,94 (davon € 1.304.454,00 2004/2005, € 1.307.631,94 2005/2006, € 1.279.392,36 2006/2007, € 1.483.125,75 2007/2008 und € 1.539.877,89 2008/2009) an die Bf. geleistet haben und diese in deren Bilanz als Subventionen Gemeinden-Gesellschafterzuschüsse ausgewiesen wurden. In rechtlicher Hinsicht führte der Prüfer aus, dass die Leistung dieser Beträge einen steuerpflichtigen Vorgang nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz deshalb auslöst, weil eine Subvention den Wert der Gesellschaftsrechte erhöht, wobei eine tatsächliche Werterhöhung nicht erforderlich ist, sondern die objektive Leistung reicht, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken. Eine Verlustübernahmeverpflichtung in Form eines beidseitig verpflichtenden Vertrags (Ergebnisabführungsvertrages) liegt nicht vor.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und brachte mit Bescheid vom 12. Juli 2010 die Gesellschaftsteuer nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm. § 2 Z 2 bis 4 leg.cit. mit € 69.144,82 (1% von € 6.914.481,94 nach § 8 KVG) zum Ansatz.

Nach zweimaliger Verlängerung der Frist erhob die Bf. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung mit Eingabe vom 4. Oktober 2010, beim Finanzamt eingelangt am 5. Oktober 2010, Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. Juli 2010. Nach Wiederholung des Sachverhaltes führte sie darin aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 97/16/0405 vom 19. Februar 1998 unter Hinweis auf die Grundsätze des EuGH-Urteiles vom 28. März 1990. Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH zwei Kriterien für das Nichtvorliegen eines gesellschaftsteuerpflichtigen Vorganges nach § 2 Z 4 KVG nennt: 1. Es muss eine Verpflichtung (z.B. auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages) der Gesellschafter vorliegen und 2. diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein. Nach Art. 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 auch dann, wenn das Gesellschaftskapital durch Verluste herabgemindert ist und durch nachstehende Zuschüsse wieder auf den ursprünglichen Stand gebracht wird (UFSL RV/1696-L/02 vom 29.12.2005). Zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kommt es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH hingegen dann, wenn eine 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 (UFS, ebendort). In diesem berufungsgegenständlichen Fall der o.a. zitierten UFS-Entscheidung hat eine

Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechtes als Alleingesellschafterin aus Gründen der Tourismusförderung Verluste „ihrer“ Gesellschaft in Kauf genommen und die Gesellschaft in ihrer wirtschaftlichen Planung die voraussichtlichen Subventionen mitberücksichtigt. Die Erstellung des Wirtschaftsplanes („Budget“) und des Geldbedarfsplanes für das Folgejahr diente der Finanzplanung. Dieser stellte zwar noch keinen rechtlichen Anspruch der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern auf Verlustübernahme dar, die Genehmigung des Wirtschaftsplanes durch den Aufsichtsrat in den jeweiligen Aufsichtsratssitzungen bedeutete jedoch hingegen bereits eine Selbstbindung des Gesellschafters, nämlich dahin gehend, dass der Vertreter des Gesellschafters gegenüber dem Geschäftsführer der Gesellschaft erklärte, die im Geldbedarfsplan angeführten Subventionen auch zu leisten. Eine Gesellschaftsteuerpflicht dieser Subventionen wurde entsprechend dieses Sachverhaltes vom UFS Linz in der Entscheidung vom 29.12.2005 dementsprechend auch verneint. Nichts anderes liegt auch im vorliegenden Falle vor: In § 2 des beiliegenden Subventionsvertrages verpflichten sich die Gesellschafter jährlich zumindest 45% des zu berechnenden eigenen Aufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe der Vertragspartner als Subvention zu leisten. Darüber hinaus gehende Verluste der Gesellschaft können nach einstimmiger Beschlussfassung der Vertragspartner durch weitere gemeinschaftliche Subventionen abgedeckt werden. § 3 regelt die Höhe der von den einzelnen Gesellschaftern zu leistenden Beträge. § 4 regelt die Zahlungsmodalitäten, wobei die Gesellschafter sich verpflichten, ihren jeweiligen Anteil an den gemeinschaftlichen Subventionen jeweils zum 1. Januar, 1. Mai und 1. September jeden Jahres mit einem Drittel des Subventionsbetrages zur Verfügung zu stellen. § 5 regelt die Durchführung der in diesem Vertrag erwähnten Beschlussfassungen durch jährlich mindestens einmal abzuhaltender Gesellschafterversammlungen. In diesen jährlichen Gesellschafterversammlungen wurde das Budget für das kommende Jahr sowie die jeweils zu leistenden Subventionsbeiträge festgesetzt und durch den Aufsichtsrat der Gesellschaft genehmigt. Da Artikel 4 Abs. 2 lit. b der Kapitalansammlungsrichtlinie in den Mitgliedsstaaten unmittelbar anwendbar ist, können Leistungen im Sinne des § 2 KVG nur insoweit einer Gesellschaftsteuer unterworfen werden, als sie eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Verständnis der Rechtsprechung des EuGH nach sich ziehen. Im konkreten Sachverhalt sind jedoch sämtliche von der Kapitalansammlungsrichtlinie sowie der Rechtsprechung des EuGH geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der geleisteten Zuschüsse gegeben. Es ist daher keine Gesellschaftsteuer festzusetzen.

Die Beschwerde wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 25. Oktober 2010 zur Entscheidung vorgelegt und darin die Abweisung beantragt. Nach der Auffassung des Finanzamtes liegt keine im Voraus festgelegte Verlustübernahmeverpflichtung der Gesellschafter der Bf. vor, sodass die Leistungen der Gesellschafter den Tatbestand des KVG erfüllen.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht steht Folgendes fest:

1. Die Bf. ist eine am 26. Jänner 1998 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gegenstand alle Maßnahmen im Interesse des Tourismus im Kärntner Zentralraum, bestehend aus den an ihrem Stammkapital (/€ 36.336,00/S 500.000,00) beteiligten Gesellschaftern (d.s. Stadt V mit € 14.535,00/S 200.000,00, die Marktgemeinde F mit € 6.977,00/S 96.000,00, die Gemeinde S mit € 4.796,00/S 66.000,00, die Marktgemeinde T mit € 3.634,00/S 50.000,00, die Gemeinde O mit € 3.634,00/S 50.000,00, die Marktgemeinde B mit € 872,00/S 12.000,00, die Gemeinde A mit € 581,00/S 8.000,00, die Marktgemeinde Ar mit € 436,00/S 6.000,00 sowie die Gemeinden W, We und Arr mit je mit € 291,00/S 4.000,00) ist.
2. Die unter Punkt 1 angeführten Gesellschafter schlossen am 30. November 1998 einen Subventionsvertrag, in dem sie sich verpflichteten, an Subvention an die Bf. jährlich zumindest 45% des zu berechnenden eigenen Aufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe zu leisten (vgl. § 2/Höhe der Subvention).
3. In dem unter Punkt 2 angeführten Subventionsbetrag ist weiters festgehalten, dass über die jährlichen Subventionen hinaus gehende Verluste der Bf. nur nach einstimmiger Beschlussfassung der Vertragspartner (beteiligten Gesellschafter) durch gemeinschaftliche Subventionen abgedeckt werden (vgl. § 2/Höhe der Subvention).
4. Die Zahlungsmodalität wurde im Subventionsvertrag dergestalt festgelegt, dass sich die Vertragspartner (beteiligten Gesellschafter) verpflichteten, ihren jeweiligen Anteil an den gemeinschaftlichen Subventionen jeweils zum 1. Jänner, 1. Mai und 1. September jeden Jahres mit einem Drittel des Subventionsbetrages und einem Zahlungsziel von 30 Tagen der Bf. zu leisten (§ 4/Zahlungsmodalitäten).
5. Zur Durchführung der im Subventionsvertrag erwähnten Beschlussfassung (vgl. Punkt 2 und 3) wurde eine einmal jährlich abzuhaltende Gesellschafterversammlung verpflichtet.

In Streit steht, ob die von den Gesellschaftern an die Bf. geleisteten Subventionen einer Steuerpflicht nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz unterliegen.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich Folgendes:

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer 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 der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ohne weiteres vom Vorliegen einer freiwilligen Leistung auszugehen, wenn ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine vermögenswerte Leistung erbringt, zu der er weder gesetzlich noch gesellschaftsvertraglich verpflichtet ist (vgl. VwGH vom 18. April 1997, 95/16/0241).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt weiters die Auffassung, dass die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke das Gesellschafterinteresse nicht ausschließt.

Subventionen einer Gebietskörperschaft an eine Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter die Gebietskörperschaft ist, sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als freiwillige Leistungen anzusehen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1996, 95/16/0049, und VwGH vom 19. April 1995, 93/16/0044, sowie die dort zitierte Vorjudikatur).

Durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 ist Europäisches Recht (hier die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG) unmittelbar anwendbar und daher auch zu dieser Richtlinie ergangene Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes.

Nach Art. 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 Geschäftsanteile zu erhöhen.

Mit Urteil vom 28. März 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. Der Gerichtshof führt begründend dazu näher aus: Das Gesellschaftsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Erzielt eine Gesellschaft Gewinn und stellt sie diese in ihre Rücklagen ein, so erhöht sie dadurch ihr Gesellschaftsvermögen. Dagegen vermindert sich das Gesellschaftsvermögen, wenn sie mit Verlust abschließt. Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme des Verlustes bereits erklärt, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf den Stand, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 97/16/0405 vom 19. Februar 1998 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteiles zwei Kriterien genannt: Es muss eine Verpflichtung (z.B. auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages) des

Gesellschaftern 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 auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, die Gesellschaft muss somit einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein.

Eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters verhindert – wie das zitierte Urteil des EuGH klarstellt – 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 bestehen.

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist aus dieser Rechtslage abzuleiten, dass streitentscheidend ist, ob eine vor Eintritt von Verlusten begründete Verpflichtung der Gesellschafter auf Übernahme von Verlusten der Bf. vorliegt.

Fest steht, dass die strittigen Finanzzuweisungen seit der Gründung der Bf. unabhängig von künftigen Verlusten derselben erfolgten. Die Bf. hat in ihrer Argumentation auf die jährlich stattfindenden Generalversammlungen, in denen nach ihrer Formulierung „die Budgets für die kommenden Jahre und die jeweils zu leistenden Subventionsbeiträge festgesetzt wurden“, hingewiesen. Sie hat die Protokolle über diese Versammlungen vom 29. November 2007, 24. November 2008 und 9. Dezember 2009, in denen die Budgets für die Jahre 2008, 2009 und 2010 einstimmig verabschiedet wurden, vorgelegt. Aus diesen Unterlagen sind die jährlichen Subventionsbeträge der Gesellschafter und die einstimmige Beschlussfassung des jeweiligen Budgets ersichtlich. Dass über diese Zahlungen hinaus an die Gesellschaft zur Verlustabdeckung weitere Zahlungen geleistet wurden, geht aus diesen Unterlagen nicht hervor und wurde von der Bf. auch nicht vorgebracht. Sie vermeint, dass bereits die im laut Subventionsvertrag vereinbarten Zuschussleistungen der Gesellschafter an die Bf. für sich bereits von der Gesellschaftsteuer ausgenommen sind. Mit dieser Argumentation geht sie jedoch fehl, weil es sich bei den in den angeführten Protokollen angeführten Mitteln um die jährlichen Subventionen der Gesellschafter an die Bf. laut Subventionsvertrag vom 30. November 1998, die ohne Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, handelte. Auf Grund des Umstandes, dass sich somit künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten, liegen mit den streitgegenständlichen Subventionen freiwillige Leistungen vor, die Kapital erhöhend sind und der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann der Hinweis der Bf. auf die Entscheidung RV/1696-L/02 vom 29. Dezember 2005. In dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden

Fall lag hinsichtlich der im Wirtschaftsjahr 2000/2001 (vom 1.12.2000 bis 31.10.2001) bei der Gesellschaft entstandenen Verlusten eine Erklärung der Gesellschafter vom 29. November 2000 vor, deren Verluste zu übernehmen; knapp nach Beginn des Wirtschaftsjahres (nämlich am 18. Dezember 2000) wurde der Gesellschafterbeschluss gefasst (also zu einem Zeitpunkt, zu dem die berufsgegenständlichen Verluste im Wesentlichen noch gar nicht entstanden sind); 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. Auf Grund dieser Umstände gelangte der UFS zur Ansicht, dass die im Wirtschaftsjahr 2000/2001 angefallenen Verluste im Gesellschaftsvermögen 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. Derartige Verhältnisse liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Damit erfolgten die in Rede stehenden Finanzzuweisungen unabhängig von künftig entstehenden Verlusten der Bf., sodass die für deren Steuerfreiheit erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind.

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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Mai 2014