



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vormals S GmbH, BS2, vertreten durch W Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH, BS8, vom 10. November 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 15. Oktober 1997 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Stammkapital der S GmbH (Berufungswerberin, nunmehr Bw ) betrug bis zum Jahr 1998 ATS 36.550.000.- und wurde nachher wiederholt erhöht. Das Land O war als Mehrheitsgesellschafterin bis zum Jahr 1998 mit einer Stammeinlage von ATS 35.416.750.- an der Berufungswerberin beteiligt.

Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin ist u.a. die Ausnützung des durch eine maschinelle Tiefbohrung angefahrenen, hauptsächlich schwefelhaltigen Warmwassers sowie die Erschließung weiterer Wasserspender durch Unternehmungen aller Art, wie insbesondere die weitere Fassung des Wassers, die Errichtung und den Betrieb von Bade- und Saunananlagen.

Im Zuge einer im Jahr 1997 durchgeführten Prüfung von Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.1 BAO (Gebühren und Verkehrsteuerprüfung) wurde festgestellt, dass im Jahr 1992 das Land O als Gesellschafterin einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe von ATS 35.700.000.-

leistete. Weiters wurde vereinbart, dass das der Gesellschaft gewährte Darlehen in Höhe von ATS 20.000.000.- vorerst bis Ende 1996 zinsfrei war. (s. Bericht vom 6.10.1997 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen, Tz 1)

Mit **Bescheid** vom 15. Oktober 1997 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz betreffend den Gesellschafterzuschuss des Landes O im Jahr 1992 unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 35.700.000 die Gesellschaftsteuer in Höhe von S 714.000 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die abgabepflichtige Gesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur leistenden Stelle bzw. zum Unternehmenszweck wurde ausgeführt, dass das Amt der o Landesregierung regelmäßig Investitionszuschüsse für Investitionen gewähre, die von allgemeiner regionaler bzw. von besonderer touristischer Bedeutung seien. Im gegenständlichen Fall sei eine Freizeiteinrichtung (Erlebnisbad) geschaffen worden, die nicht nur für die Region sondern darüber hinaus große Anziehungskraft entfalte und den Fremdenverkehr erheblich belebe. Die Beihilfen seien von der Abteilung Gewerbe des Amtes der o Landesregierung zuerkannt und ausbezahlt worden. Alle Leistungen, die das Amt der o Landesregierung als Gesellschafter erbracht habe, seien von der Abteilung Finanzen direkt an die Berufungswerberin angewiesen worden. Somit sei schon aus der unterschiedlichen Zuständigkeit ersichtlich, ob eine Leistung aus der Funktion als Gesellschafter heraus erbracht werde oder aus der Funktion heraus als öffentliche Hand zur Förderung von Projekten, die jedem zuteil werden, der derartige Investitionen durchführe und Beihilfen dafür anfordere. Die geförderten Investitionen lägen im Bereich Freizeiteinrichtungen mit regionaler Breitenwirkung, sodass von einer im öffentlichen Interesse gelegenen Investition gesprochen werden könne, die über den Betriebszweck weit hinausgehe und die die gemäß den Förderungsrichtlinien festgelegten Voraussetzungen zur Erlangung der Förderung erfüllten.

Zur Gesellschafterstellung und ihren Voraussetzungen wurde ausgeführt, dass eine Verbreiterung des Gesellschaftskapitals oder eine Vergrößerung der Gesellschaftsrechte, wie lt.

§ 2 Z. 3 KVG gefordert, durch die gegenständliche Förderung zu verneinen sei, da die Art der Investition derart kurzlebig sei, dass der Zuschuss auch in objektiver Betrachtungsweise nicht geeignet erscheine, die vom Gesetz geforderten Wirkungen zu entfalten. Sondern es ergäbe sich durch die im äußerst kurzlebigen Bereich der Erlebnisbäder erfolgten Investitionen die Konsequenz, dass durch die vorschnelle Überalterung der Investition eine Verpflichtung zur Neuinvestition in einem Ausmaß entstehe, die eine Vermehrung der Gesellschaftsrechte oder Verbreiterung des Gesellschaftskapitals nicht zulasse (verlorener Aufwand).

Zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung wurde ausgeführt, dass einer Gesellschaft durch die Beteiligung der öffentlichen Hand als Gesellschafter kein Nachteil erwachsen dürfe, indem

Förderungen, die ansonsten steuerfrei blieben, der Steuerpflicht unterworfen würden. Der Grundsatz der Gleichbehandlung habe auch hier gewahrt zu bleiben, eine unsachliche Differenzierung würde der Steuergerechtigkeit entgegenstehen. Maßgeblich müsse sein, ob die Hingabe einer Leistung in der Stellung als Gesellschafter oder als öffentlichen Hand ohne Bezug zur Gesellschaftereigenschaft erfolgt sei. Im gegenständlichen Fall sei der Zuschuss von der Abteilung Gewerbe geleistet worden und nicht aus der Gesellschafterstellung begründet. Die Gewährung sei richtliniengemäß erfolgt und zwar nach den Vergaberichtlinien für förderbare Projekte, die allgemein gültig seien und die in keinerlei Verbindung mit der Gesellschafterstellung zu bringen seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 5. September 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es für das Vorliegen einer Gesellschafterleistung als Voraussetzung der Bestimmung des § 2 Z. 3 b KVG a.F. nicht darauf ankomme, aus welchem Budgetansatz der Gesellschafterin die Leistungen erbracht würden bzw. welche organisatorische Einheit der Gesellschafterin die Anweisung der Geldmittel veranlasst habe. Entscheidend sei vielmehr, ob die Körperschaft Land O im Zeitpunkt der Leistungen Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft war und diese Leistungen freiwillig erbracht habe. Denn, wie sich aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergebe, würden öffentlichrechtliche Körperschaften auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgen, wenn sie aus öffentlichen Mitteln Subventionen an eine Gesellschaft gewähren, deren Gesellschafter sie sind. Dass die Wirkungen der Leistungen über den Betriebszweck hinausreichten, vermöge an der Beurteilung als Leistungen der Gesellschafterin an ihre Kapitalgesellschaft nichts zu ändern. Aus diesem Grund werde auch nicht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt.

Das Finanzamt legte weiters dar, dass es von der Freiwilligkeit der erbrachten Leistungen ausgehe und dass die objektive Eignung der Leistungen zur Werterhöhung der Gesellschaftsrechte gegeben sei.

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2001 **beantragte** die Berufungswerberin die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Sie wandte sich insbesondere gegen die Begründung in der abweisenden Berufungsvorentscheidung.

Im ersten Punkt wandte sie sich gegen die Rechtsansicht, wonach es nicht darauf ankomme, aus welchem Budgetansatz der Gesellschafterzuschuss gewährt werde; ob in der Eigenschaft des Landes O als Gesellschafter oder in der Eigenschaft des Landes O als öffentliche Hand und als Subventionsgeber für den Tourismus. Ein und derselbe Tatbestand, nämlich die Leistung eines Zuschusses der öffentlichen Hand könne nicht unterschiedlich behandelt

werden, ohne den Rechtsgrund sowie die Veranlassung zu untersuchen. Im Streitfall sei der Anlass zur Investitionsförderung davon geprägt, ein Unternehmen der Region attraktiv zu gestalten um den Fremdenverkehr zu fördern und die Konkurrenzfähigkeit zu steigern. Nicht die Mehrung des Wertes der Gesellschaft sei im Vordergrund gestanden, sondern einzig und allein die Tatsache, ein für ganz Österreich einmaliges Projekt zu initiieren und zu fördern. Somit sei auch klar ersichtlich, aus welchem Bugetansatz der Zuschuss gewährt worden sei und dass dieser nicht von der Gesellschaftin Land O , sondern von der öffentlichen Hand als Subventionsgeber für den Tourismus erfolgt sei.

Im zweiten Punkt wandte sich die Berufungswerberin gegen die Aussage in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht verletzt worden wäre. Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeute, dass gleiche Sachverhalte gleich besteuert würden. Sie fragte, wie ohne Verletzung des verfassungsrechtlich gesicherten Grundsatzes der Gleichbehandlung im gegenständlichen Fall davon ausgegangen werden könne, dass eine Gesellschafterleistung vorliege. Üblicherweise gebe es bei allen Förderungsprogrammen Richtlinien, unter welchen Voraussetzungen Investitionszuschüsse gewährt würden. Ein klagbarer Anspruch lasse sich daraus jedoch in den seltensten Fällen ableiten. Es liege immer auch ein Ermessensspielraum der Behörde vor, allerdings liege es nicht nur im freien Ermessen der öffentlichen Hand. Innerhalb dieses Spielraumes treffe die Behörde die Entscheidung, ob ein Zuschuss gewährt werde. Die Tatsache der Förderleistungen an sich sei jedoch noch kein Kriterium für die Behandlung des Zuschusses entweder als Leistung durch die öffentliche Hand oder als Gesellschafterzuschuss. Im gegenständlichen Fall seien umfangreiche Investitionen im Ausmaß von rund 200 Millionen Schilling angestanden, die durch die öffentliche Hand gefördert worden seien. Als einziges Kriterium die Gesellschafterstellung heranzuziehen, könne rechtlich nicht halten. Die Gewährung des Förderzuschusses sei aus regionalpolitischer Sicht erfolgt, um ein Projekt zu fördern, das für eine ganze Region von struktureller Bedeutung sei. Der Beweggrund sei nicht in der Stärkung des Gesellschaftskapitals gelegen, welche in späteren Jahren durch eine beträchtliche Kapitalerhöhung erfolgt sei. Sondern der Beweggrund sei in der Verpflichtung des Landes O gelegen, regional und betriebswirtschaftlich bedeutsame Investitionen gemäß den Förderungsrichtlinien zu fördern.

Im dritten Punkt wandte sich die Berufungswerberin gegen die Aussage in der Berufungsvorentscheidung, wonach den Zuschüssen keine besonderen Gegenleistungen gegenüberstanden. Sie brachte dazu vor, dass die Gegenleistung für die Förderzusage darin bestand, eine über die betriebswirtschaftliche Bedeutung hinausgehende regional wirkende Investition in Höhe von rund S 200.000.000.- durchzuführen. Ob eine Vermehrung der Gesellschaftsrechte eingetreten sei, könne nicht ohne weiteres gefolgert werden. Infolge der Art der touristischen Investition könne davon ausgegangen werden, dass der Zuschuss keine Mehrung des

Betriebsvermögens und der Gesellschaftsrechte bewirkt habe, da die Entwicklung im Tourismus rasant weitergehe und somit die Investition einer überdurchschnittlichen Entwertung unterliege. Das Land habe dem mit der Leistung eines Zuschusses als öffentliche Hand Rechnung getragen. Sollte aber eine Stärkung der Gesellschafterrechte eingetreten sein, dann seien auch die Gesellschaftsrechte aller anderen Gesellschafter vermehrt worden; dies liege im Wesen aller Beihilfen. Auch in objektiver Betrachtungsweise sei nicht sichergestellt, ob durch den Zuschuss eine Mehrung der Gesellschaftsrechte eingetreten sei bzw. habe eintreten können, da durch die hohe technologische Komponente der Investition ein Teil des Investitionsaufwandes unmittelbar wieder verloren gegangen sei. Für die Klassifizierung einer Gesellschafterleistung sei auch formell eine andere Vorgangsweise vorzunehmen. Üblicherweise werde von den Gesellschaftern ein Beschluss gefasst, dem Betrieb von seiten der Gesellschafter Mittel zuzuführen. Damit verbunden sei die Verpflichtung aller Gesellschafter, diese Leistung im Verhältnis ihrer Kapitalbeteiligung zu erbringen. Üblicherweise sei ein Gesellschafter nicht bereit, einseitig Leistungen zu erbringen, die geeignet sind, die Gesellschaftsrechte aller Gesellschafter zu erhöhen.

Als Anhang wurde die zwischen der Berufungswerberin und dem Land O abgeschlossene Förderungsvereinbarung vom 15. Juni 1992 beigelegt, die auszugsweise lautet:

## *II.*

*1. Die S GmbH wird in das „Aktivzentrum B“ einschließlich der Sanierung des bestehenden Hallenbad- und Freibeckenbereiches bis spätestens Ende 1994 in Summe S 199.600.000 investieren.*

*Die Investitionen verteilen sich im wesentlichen auf folgende Bereiche:*

- Neubau der Anlagen des „Aktivzentrums B“*
- Sanierung des bestehenden Hallenbad- und Freibeckenbereiches*

*2. Laut beiliegendem Investitionsplan wird die Sanierung des bestehenden Hallenbad- und Freibeckenbereiches mit einem Aufwand von 35,7 Millionen Schilling im Zeitraum Mai 1992 bis Mai 1993 durchgeführt....*

## *III.*

*1. Zur Realisierung der unter Pkt II angeführten Investitionen sind ein nicht rückzahlbarer Investitionsbeitrag des Landes O und ein gefördertes Darlehen des Landes O vorgesehen.*

*2. Das Land O erklärt sich in diesem Zusammenhang bereit, an die S GmbH einen nicht rückzahlbarer Investitionsbeitrag in Höhe von 35,7 Millionen Schilling zu leisten.*

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 12. Oktober 2001 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.

Mit Vorhalt vom 24. April 2007 wurde der Berufungswerberin die Rechtsansicht des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mitgeteilt.

Nach einer Fristverlängerung für eine allfällige Stellungnahme gab die Berufungswerberin keine Erklärung mehr ab und ersuchte um bescheidmäßige Erledigung.

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

Gemäß § 2 Z. 3 b Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) in der noch anzuwendenden Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 1994/629 unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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 den Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung).

*Zu den Einwendungen betreffend die notwendige Unterscheidung darüber, ob das Land O in der Eigenschaft als Gesellschafter oder in der Eigenschaft als öffentliche Hand und als Subventionsgeber für den Tourismus Zuschüsse leistete:*

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.

Nach der zitierten Rechtsprechung schließt also die Verfolgung öffentlicher Zwecke die Gesellschaftsteuerpflicht nicht aus, wenn gleichzeitig auch ein Gesellschafterinteresse an der betreffenden Leistung vorliegt. Auch wenn die Berufungswerberin betont, dass der Anlass zur Investitionsförderung davon geprägt sei, ein Unternehmen der Region attraktiv zu gestalten um den Fremdenverkehr zu fördern und die Konkurrenzfähigkeit zu steigern, so schließt sie

damit ein Gesellschafterinteresse an den getätigten Investitionen (im Wesentlichen Neubau von Anlagen und Sanierung eines Hallenbad) keineswegs aus.

*Zu den Einwendungen betreffend die Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung:*

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.3.1993, Zl. 92/16/0146, in dem es um Subventionen einer Gemeinde an eine Sportanlagenges.m.H ging, an der die Gemeinde beteiligt war, die Differenzierung zwischen Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne Gesellschafterstellung als nicht unsachlich angesehen, weil die Gemeinde auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt.

Auch hinsichtlich der hier strittigen Berufungseinwendungen kommt es nicht auf den Beweggrund des Landes darauf an, sich zu verpflichten, regional und betriebswirtschaftlich bedeutsame Investitionen gemäß den Förderungsrichtlinien zu fördern, sondern darauf, dass das Land neben der öffentlichen Förderung bestimmter Investitionen auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. Wie bereits ausgeführt wurde, hat die Berufungswerberin die Verfolgung auch eigener wirtschaftlicher Interessen nicht grundsätzlich in Frage gestellt, sondern lediglich die im öffentlichrechtlichen Bereich liegenden Beweggründe für die Förderung dargelegt.

*Eignung der Zuschüsse, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen*

Der Gesellschaftsteuer unterliegen zwar nur jene Leistungen, mit denen eine Verbreiterung des Gesellschaftskapitals oder die Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter verbunden ist. Leistungen, die der Durchführung eines Austausches dienen oder als bloßer Ersatz für bestimmte, nicht dem Zweck der Gesellschaft entsprechende Aufwendungen anzusehen sind, also Leistungen, die das Gesellschaftskapital oder die Rechte der Gesellschafter nicht beeinflussen (sogenannte neutrale Leistungen) sind nicht mit der Gesellschaftsteuer zu belegen (s. VwGH vom 25.3.1993, Zl. 92/16/0146). In diesem VwGH-Verfahren war die Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschüssen strittig, die der Errichtung von Sportanlagen dienten. Die erbrachten Leistungen ermöglichten es, den Gesellschaftszweck - nämlich die Errichtung und den Betrieb von Sportanlagen - zu erfüllen. Sie dienten der Verbreiterung des Gesellschaftskapitals und waren fraglos objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (s. VwGH vom 25.3.1993, Zl. 92/16/0146).

Nicht anders verhält es sich im berufungsgegenständlichen Fall. Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin ist unter anderem die Errichtung und der Betrieb von Bade- und Saunaanlagen in und außerhalb von B. Die berufungsgegenständlichen Zuschüsse dienten laut Förderungsvereinbarung vom 15. Juni 1992 dem Neubau der Anlagen des „Aktivzentrums B“ und der Sanierung des bestehenden Hallenbad- und Freibckenbereiches. Diese Leistungen ermöglichten es, den Gesellschaftszweck – die Errichtung und den Betrieb

von Bade- und Saunaanlagen – zu erfüllen. Sie dienten daher (ebenso wie im Fall der Errichtung von Sportanlagen) der Verbreiterung des Gesellschaftskapitals und waren fraglos objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Auch wenn die Entwicklung im Tourismus rasant verläuft und somit Investitionen einer überdurchschnittlichen Entwertung unterliegen, bedeutet dies noch nicht, dass durch einen Zuschuss keine Mehrung des Betriebsvermögens erfolgt ist. Gerade bei Bauleistungen, wie hier beim Neubau von Anlagen und der Sanierung eines Hallenbades einschließlich des Freibereiches, kann ohne weiteres von einer Mehrung des Betriebsvermögens (und somit des Wertes der Gesellschaftsrechte) ausgegangen werden.

Zum Einwand, wonach üblicherweise ein Gesellschafter nicht bereit ist, einseitig Leistungen zu erbringen, die geeignet sind, die Gesellschaftsrechte aller Gesellschafter zu erhöhen, wird darauf hingewiesen, dass in den berufungsgegenständlichen Jahren das Land vom gesamten Stammkapital in Höhe von ATS 36.550.000.- Stammeinlagen im Nominale von ATS 35.416.750.- hielt. Das bedeutet, dass die Erhöhung der Gesellschaftsrechte der anderen Gesellschafter im Vergleich zu denjenigen des Landes in nur untergeordnetem Ausmass erfolgt ist und die Eignung der Zuschüsse, den Wert der Gesellschaftsrechte des Landes zu erhöhen, keineswegs ausschließt.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. September 2007