



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 9. August 2004

1. der LL Aktiengesellschaft, Adresse1, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 4021 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 6. Juli 2004 betreffend Gesellschaftsteuer für Gesellschafterzuschüsse aus 1997 und 1998 und

2. der LL AG als Rechtsnachfolgerin der Lb NWP Aktiengesellschaft, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 4021 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid vom 7. Juli 2004 betreffend Gesellschaftsteuer für Gesellschafterzuschüsse aus 1995 bis 1997

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die LL AG (Berufungswerberin) betrieb die Bahnlinie L-E-W. In den berufungsgegenständlichen Jahren 1997 und 1998 betrug das Grundkapital ATS 9.500.000. Die Stadt L war mit ATS 5.800.000 beteiligt, die S&H Verkehrs GmbH mit ATS 3.363.800 und die Stadt E mit ATS 247.900. Die restlichen Aktien im Nominale von ATS 87.900 befanden sich im Streubesitz.

Die Lb NWP AG betrieb die anschließende Bahnlinie W-P-N. In den berufungsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1997 betrug das Grundkapital ATS 4.700.000, wovon ATS 2.700.000

auf die S&H Verkehrs GmbH, ATS 950.000 auf das Land O und ATS 1,050.000 auf verschiedene Gemeinden entfielen.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 31. August 1998 wurde die Lb NWP AG als übertragende Gesellschaft mit der LL AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Aufgrund des Prüfungsauftrages vom 28. Juni 2000 wurde bei der LL AG für den Zeitraum 1995 bis 1998 und bei der LL AG als Rechtsnachfolgerin der Lb NWP AG für den Zeitraum 1995 bis 1997 eine **Gebühren und Verkehrsteuerprüfung** durchgeführt.

Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass die LL AG u. a. folgende Zuschüsse von der Stadt L erhalten hat:

Jahr und Höhe der Zuschüsse

1995	5,750.000,00 S	
1996	5,750.000,00 S	
1997	4,000.000,00 S	
1997	10,000.000,00 S	für Triebwagen
1998	4,000.000,00 S	
1998	10,000.000,00 S	für Triebwagen

Weiters stellte sich heraus, dass die Lb NWP AG u. a. vom Land O folgende Zuschüsse erhalten hat:

1995	4,946.694,00 S
1996	3,800.000,00 S
1997	3,800.000,00 S

In der **Stellungnahme vom 16. August 2000** wandte sich die Berufungswerberin gegen die Gesellschaftsteuerpflicht der angeführten Zuschüsse und brachte vor, dass die Differenzierung zwischen Verkehrsbetrieben im 100%-igen Eigentum einer Gebietskörperschaft, im Alleineigentum eines Privaten und im gemischtwirtschaftlichen Eigentum mit Majorität einer Gebietskörperschaft gleichheitswidrig sei. Weiters brachte sie vor, dass die Leistungen der Stadt L und des Landes O nicht freiwilliger Natur seien, sondern dass nach dem Eisenbahngesetz und dem Privatbahngesetz eine Betriebs- und eine Beförderungspflicht bestehe. Verkehrsbetriebe mit permanentem Abgang aus sozialen, verkehrs- und umweltpolitischen Gründen seien nicht gewinnorientiert oder rentabel. Im kaufmännischen-erwerbswirtschaftlichen Sinn hätten sie keinen Wert, niemand würde sie kaufen und ihr Verkehrswert sei Null. Außerdem handle es sich um ein Heimfallsunternehmen, das anlässlich der Wahrnehmung des Heimfallsrechtes ersatzlos an den Bund falle und auch aus diesem Grund mit Null zu bewerten sei.

Ferner sei zu berücksichtigen, dass alle Zuschusszusagen betreffend Investitionsprogramm, Fahrzeugankauf und Betriebsabdeckung bereits vor dem Zeitpunkt der Feststellung der Ver-

luste von den jeweils zuständigen Organen des Landes O (Landtag) und der Stadt L (Gemeinderat) beschlossen worden seien. Gemäß § 4 (1) PBG würden die mittelfristigen Investitions- und Erhaltungsprogramme auf Grund mehrjähriger Pläne vom Bund und dem Land O durch die Gewährung von Zuschüssen finanziert. Die Investitionszuschüsse des Landes O für die Jahre 1991 bis 1995 und für die Jahre 1996 bis 2000 (Verträge vom 9.8.1991 und 16.12.1996) beruhten jeweils auf Landtagsbeschlüssen. Die Zuschüsse der Stadt L seien ebenfalls im Vorhinein mit den Gemeinderatsbeschlüssen vom 23.1.1997 und 26.2.1998 genehmigt worden.

Die Finanzzuweisungen des Bundes, die den Gemeinden zur Förderung des ÖPNV gemäß § 20 (3) und (4) FAG gewährt wurden, würden davon abhängen, dass zumindest eine überwiegende Beteiligung vorliege und 60% der Investitionssumme von der Gemeinde als Eigenleistung getragen werden.

Mit **Schreiben vom 7. Mai 2001** teilte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin betreffend die Herkunft der Subventionen mit, dass die LL AG gem. § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 eine Finanzzuweisung in Höhe von 4 Mio. S für den laufenden Betrieb und weitere 10 Mio S für den Ankauf von Triebwagen gem. § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 erhalten habe. Die Finanzzuweisungen gem. § 20 Abs. 4 FAG des Landes O an die NWP AG hätten im Jahr 1997 S 3,800.000.- betragen. Von den im Verwendungsnachweis angeführten S 66,933.333,20 seien die Finanzzuweisungen an die NWP AG in Höhe von S 3,800.000.- betreffend das Jahr 1997 enthalten.

Der Vertreter verwies dazu auf ein **Schreiben der Stadt L vom 4. Juni 1999**, aus dem hervorging, dass die Stadt gem. § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 gewährten Finanzzuweisungen in Höhe von S 25,126.347 wie folgt verwendet habe: 16,3 Mio. S für die EG für verbilligte Dauerkartentarife, 4 Mio. S für die LL AG für den laufenden Betrieb sowie 2,75 Mio. S für die Nahverkehrserrichtungsgesellschaft (NAVEG). Weiters leistete die Stadt L Beiträge an den ÖÖVV in Höhe von S 18,750.000.-. Weiters habe der Bund im abgelaufenen Jahr Finanzzuweisungen gem. § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 1997 in der Gesamthöhe von S 29,552.275.- gewährt. Die Stadt leistete an die EG einen Förderbeitrag von S 8 Mio. zur Umsetzung eines Beschleunigungsprogrammes, an die LL AG 10 Mio S für den Ankauf von Triebwagen und S 44,8 Mio für Grundeinlösen für die Verlängerung einer Straßenbahnlinie.

In dem vom Vertreter vorgelegten **Schreiben der o. Landesregierung vom 9. Juli 1998** wurde u. a. ausgeführt, dass im Rahmen der finanzausgleichsrechtlich vorgegebenen Zweckbestimmung die Mittel der Finanzzuweisungen gemäß § 20 Abs. 4 FAG in eigener Budgethoheit eigenverantwortlich von den Ländern zu verwenden seien. Aus Sicht einer sparsamen, wirtschaftlichen und zweckmäßigen Verwendung dieser Mittel müsse es den Ländern unbenommen bleiben, allenfalls nicht unmittelbar ausgegebene Beträge einer zweckentsprechenden Verwendung im Folgejahr zuzuführen.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2001 wandte sich der **Bürgermeister der Stadt L** an das Bundesministerium für Finanzen mit der Bitte, darauf einzuwirken, dass von der Einhebung von Gesellschaftsteuer auf die Förderung des ÖPNV Abstand genommen werde.

Auf Veranlassung des Ministeriums gab die Stadt L mit Schreiben vom 26. Februar 2002 dem Finanzamt bekannt:

*„Gem. § 20 (3) FAG 2001 gewährt der Bund den Gemeinden für Personennahverkehrs-Investitionen eine Finanzausweisung von € 16.500.000.- jährlich und 2,5 v.H. des Aufkommens an Elektrizitätsabgabe und Erdgasabgabe des Zeitraums vom November des Vorjahres bis zum Oktober des jeweiligen Jahres. Die Aufteilung auf die Gemeinden dieser Budgetmittel unterliegt näher definierten Kriterien, wobei die Gemeinden einen Nachweis über die korrekte Verwendung der Bundesmittel zu erbringen haben. Die Stadt L erhält diese Mittel neben der LL auch für die L Linien GmbH. Grundsätzlich wäre es daher denkbar, dass die Stadt die ihr zufließenden Bundesmittel für Investitionen im Bereich des ÖPNV selbst verwendet (wie im Fall der L Linien GmbH) oder an jeden beliebigen Betreiber von ÖPNV-Linien weitergibt (wie im Fall der LL), sofern der Betreiber diese Mittel ebenfalls ordnungsgemäß verwendet und entsprechenden Nachweis erbringen kann.“*

In der Niederschrift vom 1. März 2002 gab der Leiter des Kontrollamtes der Stadt L an, dass der Umraum von L auch durch die L Linien GmbH versorgt werde, für die die Stadt L ebenfalls Zuschüsse nach § 20 Abs. 3 FAG gewähre.

Im **Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. August 2002** an den Bürgermeister der Stadt L wird zu § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) ausgeführt:

*Eine Finanzausweisung nach § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) wird nur dann gewährt, wenn die Gemeinde*

- 1. ein Verkehrsunternehmen selbst betreibt, oder*
- 2. an einem Verkehrsunternehmen überwiegend beteiligt ist (d.h. zu mehr als 50%) oder*
- 3. zwar ein unabhängiges Verkehrsunternehmen mit der Durchführung des Betriebes beauftragt, aber das wirtschaftliche Risiko trägt (vgl. VfGH v. 29.2.1996).*

*Die Höhe der Finanzausweisung wird aus dem arithmetischen Mittel der Streckenlänge der unter diesen Voraussetzungen betriebenen Linien und der Anzahl der auf diesen Linien beförderten Personen ermittelt. Die Finanzausweisung ist ausschließlich zum Betrieb dieser Linien zu verwenden.*

*Im gegenständlichen Fall hat die Stadt L um einen Zuschuss für 118 km Streckenlänge und 54% Beteiligung angesucht. Dies entspricht genau dem Beteiligungsverhältnis an der LL AG und auch der von dieser betreuten Streckenlänge.*

*Der Zuschuss ist genau laut Antrag für diese zu verwenden. Dem Bundesminister für Finanzen ist bis zum 31.3. des Folgejahres über die widmungsgemäße Verwendung zu berichten.*

*Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die gewährte Finanzzuweisung auch für den Betrieb dieser Linien verwendet wird.*

*Eine Finanzzuweisung, die der LL AG zukommt und die genau dem Beteiligungsverhältnis an der LL AG und auch der von dieser betreuten Streckenlänge entspricht, begründet keine Gesellschaftsteuerpflicht.*

*Es besteht aber kein gesetzlicher Ausschlussgrund, die Finanzzuweisung auch für andere Personennahverkehrs-Unternehmen zu verwenden. Es kann also der Fall eintreten, dass eine Gemeinde als Finanzzuweisung mehr Mittel erhält, als sie für den Betrieb des anspruchsberechtigten Personennahverkehrs-Unternehmens einsetzt.*

*Dieses „Übermaß“ der Finanzzuweisung kann aber auch dadurch nach dem Finanzausgleichsgesetz widmungsgemäß verwendet werden, dass es für andere Personennahverkehrs-Unternehmen im Bereich der Gemeinde bzw. für dem Personennahverkehr zweckdienliche Vorhaben eingesetzt wird.*

*Die Finanzzuweisung kann somit auch für Personennahverkehrs-Unternehmen verwendet werden, die für die Berechnung der Finanzzuweisung nicht berücksichtigt wurden, wenn diese auch in erster Linie für die anspruchsberechtigten Personennahverkehrs-Unternehmen verwendet werden sollte.*

*Insoweit die Gemeinde über solche Überschüsse zu verfügen berechtigt ist und sie einem Personennahverkehrs-Unternehmen zuweist, deren Gesellschafterin sie ist, ist der Tatbestand einer freiwilligen Gesellschafterleistung verwirklicht.*

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 20. Februar 2003 wurde zur LL AG ausgeführt:

In den Jahren 1997 und 1998 wurden vom Gesellschafter Stadt L Zuschüsse an das Unternehmen für den Ankauf von Triebwagen in Höhe von jeweils ÖS 10.000.000.- geleistet. Diese Zuschüsse erfolgten aus Finanzzuweisungen an die Stadt L gemäß § 20 (3) Finanzausgleichsgesetz 1997.

Die Zuschüsse unterliegen der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 KVG

Höhe der Zuschüsse 1997 und 1998 20.000.000,00 ÖS, das sind in Euro 1,453.456,68  
1% GesSt: 14.534,57

Zur Lokalbahn NWP AG wurde ausgeführt:

In den Jahren 1995 bis 1997 wurden vom Gesellschafter Land O Zuschüsse an das Unternehmen in folgender Höhe geleistet:

1995	4.946.694,00 öS
1996	3.800.000,00 öS

---

1997	3.800.000,00 öS
Gesamt	12.546.694,00 öS

Diese Zuschüsse erfolgten aus Finanzzuweisungen an das Land O gemäß § 20 (4) Finanzausgleichsgesetz, die von den Ländern eigenverantwortlich in eigener Budgethoheit verwendet werden. Für diese Zuschüsse ist Gesellschaftsteuerpflicht gegeben.

Höhe der Zuschüsse 12.546.694,00 öS, das sind in Euro 911.803,81, 1% GesSt: 9.118,04 €

Weiters wurden im Jahr 1997 von den Gesellschaftern Entschuldungsbeiträge und Forderungsverzichte geleistet, die ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Höhe der Leistung 4.519.430,00 öS, das sind in Euro 328.439,79, 1% GesSt: 3.284,40 €

In der **Anfragebeantwortung** des Bundesministeriums für Finanzen vom Juni 2004, GZ 10 510/1-IV/10/03, wurde zur Gesellschaftsteuerpflicht der strittigen Zuschüsse ausgeführt:

*„Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen bestimmte freiwillige Leistungen eines Gesellschafters, u. a nach lit. a Zuschüsse, an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer.*

*Aus mehreren Erkenntnissen des VwGH (z.B. 25.3.1993, Zl. 92/16/0146, 28.9.1998, Zl. 95/16/0302) ergibt sich, dass auch Subventionen als freiwillige Gesellschafterleistungen anzusehen sind. Die Differenzierungen zwischen Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne Gesellschafterstellung ist nicht unsachlich. Körperschaften öffentlichen Rechts verfolgen auch eigene wirtschaftliche Interessen, wenn sie aus öffentlichen Mitteln Subventionen gewähren, die einer Gesellschaft zukommen, deren Gesellschafter sie sind; die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke schließt Gesellschafterinteressen keineswegs aus.*

*Freiwilligkeit ist nur dann zu verneinen, wenn eine Gemeinde-Gesellschafterin verpflichtet ist, von der übergeordneten Gebietskörperschaft empfangene Zuschüsse an die Gesellschaft, an der die Gemeinde beteiligt ist, weiter zu leiten. Es kommt darauf an, ob der Gesellschafter nur Durchleitstation ist oder ob ihm bloß ein bestimmter Betrag zur Verfügung gestellt wird und der Gesellschafter entscheiden kann, wie dieser Betrag zu verwenden ist. Hat der Gesellschafter Dispositionsfreiheit, ob und an wen er den erhaltenen Betrag weiter gibt, so liegt im Fall der Weitergabe an „seine“ Kapitalgesellschaft eine freiwillige Gesellschafterleistung vor. Finanzzuweisungen des Bundes gem. § 20 Abs. 3 Z 2b FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 2001), die der LL zukommen, sind im Gegensatz zu Finanzzuweisungen des Bundes gem. § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) nicht für bestimmte Verkehrsunternehmen zu verwenden. Die Stadt L hat Dispositionsmöglichkeit, welchem Verkehrsunternehmen sie diese Mittel gibt. Gibt die Stadt L diese Mittel einem Verkehrsunternehmen, bei dem sie Gesellschafterstellung hat, ist der Tatbestand einer freiwilligen Gesellschafterleistung gem. § 2 Z 4 lit. a KVG erfüllt.*

*Eine Verpflichtung der Stadt L zur Leistung von Zuschüssen an die LL AG ergibt sich weder aus dem EG-Vertrag noch aus dem Eisenbahngesetz oder Privatbahngesetz.*

*Zur behaupteten Gleichheitswidrigkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 lit. b KVG, wonach von der Gesellschaftsteuer die im § 2 KVG bezeichneten Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (Versorgungsbetriebe), wenn die Anteile der Gesellschaft ausschließlich dem Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge der Gesellschaft ausschließlich diesen Körperschaften zufließen, ist zu bemerken, dass der VfGH die wörtlich mit der nunmehrigen Befreiung gleichlautende Befreiung des § 7 Abs. 2 Z 2 KVG in den Jahren 1979 und 1996 als jeweils verfassungsrechtlich unbedenklich bezeichnet hat.*

*Die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zeigt, dass die Bestimmungen des KVG grundsätzlich schon bisher auf öffentliche Zuschüsse angewendet wurden. Ob und aus welchen Gründen dies im Zusammenhang mit dem ÖPNV nicht der Fall gewesen sein soll, ist dem BMF nicht bekannt.*

Mit **Bescheid vom 6. Juli 2004** setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Gebühren und Verkehrsteuern) betreffend die Gesellschafterzuschüsse aus 1997 und 1998 an die LL AG **Gesellschaftsteuer** in Höhe von 14.534,57 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde gelegt wurde. In den Jahren 1997 und 1998 habe der Gesellschafter Stadt L Zuschüsse aus den Finanzzuweisungen gem. § 20 (3) 2 Finanzausgleichsgesetz geleistet.

Mit **Bescheid vom 7. Juli 2004** setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Gebühren und Verkehrsteuern) betreffend die Gesellschafterzuschüsse 1995 bis 1997 an die Lokalbahn NWP AG **Gesellschaftsteuer** in Höhe von 12.402,42 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde gelegt wurde. In den Jahren 1995 bis 1997 habe der Gesellschafter Land O Zuschüsse aus den Finanzzuweisungen gem. § 20 (4) Finanzausgleichsgesetz in Höhe von Euro 911.803,81 geleistet. Weiters seien im Jahr 1997 von den Gesellschaftern Forderungsverzichte in Höhe von Euro 328.439,79 geleistet worden.

Gegen diese Gesellschaftsteuerbescheide vom 6. Juli 2004 und 7. Juli 2004 erhob die abgabepflichtige Gesellschaft durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung**. Sie beantragte, den Bescheid vom 6. Juli 2004 mit Null und den Bescheid vom 7. Juli 2004 mit 3.284,39 € festzusetzen.

Als Begründung führte der Vertreter aus:

1. Keine Freiwilligkeit der Leistung der Finanzzuweisung i.S.d. § 20 Abs.3 Z 1 FAG 1997:

Die Gesellschaftsteuerbescheide gingen von der irrtümlichen Annahme aus, dass es sich um freiwillige Zuschüsse der Gesellschafter Stadt L bzw. Land O gehandelt habe. Tatsächlich seien die Zuschüsse im öffentlichen Interesse aufgrund gesetzlicher Grundlagen im hoheitlichen Bereich zur Aufrechterhaltung eines betriebssicheren ÖPNV geleistet worden. So seien die Zuschüsse nicht aus dem TA 9140 - Beteiligungen im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung, sondern aus dem TA 6510 - Schienenverkehr als Hoheitsträger geleistet worden. Gemäß den Bestimmungen des EGV liege es im Ermessen der jeweils zuständigen Gebietskörperschaft, ob sie sich zur Erledigung öffentlicher Aufgaben eigener Unternehmen oder privater Unternehmen bediene. Beide seien gleich zu behandeln, selbstverständlich auch in steuerrechtlicher Hinsicht. Das Finanzamt gehe daher zu Unrecht davon aus, dass der Zuschuss für den ÖPNV, insbesondere für den Fahrzeugankauf, von der Stadt L in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin freiwillig geleistet worden war. Außerdem sei der Zuschuss erst im Jahr 1998 und nicht wie im Bescheid angegeben bereits 1997 geleistet worden. Die Stadt L sei hier im öffentlichen Bereich tätig und leiste eine Beihilfe aus dem hierfür zuständigen Teilabschnitt des Budgets 6510 - Schienenweg in Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben im gemeinwirtschaftlichen Interesse ohne jedwede Gewinnerzielungsabsicht. Zusätzliche Kosten, die durch die Wahrnehmung gemeinwirtschaftlicher Aufgaben entstünden, seien unter Beachtung des Art. 86 Abs. 2 EGV finanziell auszugleichen. Gem. Art. 16 EGV hätten die Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten dafür Sorge zu tragen, dass die Grundsätze und Bedingungen für das Funktionieren dieser Dienste so gestaltet seien, dass die öffentlichen Dienste ihren Aufgaben nachkommen könnten - vor allem durch entsprechende Kapital- und Transferzahlungen.

Gem. Art. 73 seien Beihilfen, die den Erfordernissen der Koordinierung des Verkehrs oder der Abgeltung bestimmter, mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes zusammenhängender Leistungen mit dem EGV vereinbar.

In der Rechtssache „Altmark Trans/Magdeburg“ habe der EuGH klar gestellt, dass eine Gemeinde oder verantwortliche Regionalverwaltung Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse gewähren dürfe, wenn eine klare Gemeinwohlverpflichtung vorliege, transparente Bedingungen vorlägen und das Unternehmen durchschnittlich gut geführt werde. Alle diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall gegeben. Die Leistungen der Stadt seien daher nicht nur mit dem EU-Recht vereinbar, sondern auch nach österreichischem Recht geboten und keineswegs freiwilliger Natur. Wenn nun die Stadt L in Wahrnehmung ihrer öffentlichen Aufgaben und gemeinwirtschaftlichen Interessen einen Zuschuss zur Aufrechterhaltung eines vorschriftsgemäßen und sicheren Bahnbetriebes leiste, so handle es sich um keine freiwillige Leistung, die den Wert des Bahnbetriebes erhöhe, sondern um einen öffentlichen Leistungsauftrag bzw. eine Verkehrsdienstbestellung i.S.d. EU-Rechtes und der verbindlichen Vorschriften des Eisenbahngesetzes. Die Mittelherkunft erfolge aus dem öffentlichen Haushalt und nicht aus im Rahmen

der marktorientierten Privatwirtschaft lukrierten Gewinnen und Deckungsbeiträgen zu den entstandenen Kosten. Sie stammten aus Mitteln des Finanzausgleichs, nicht nur allein aus Finanzzuweisungen gem. § 20 FAG, sondern auch aus Abgabenertragsanteilen gem. §§ 9 bis 19 FAG, soweit die Mittel des § 20 FAG nicht ausreichten. Die gem. § 20 Abs. 2 bis 4 vereinbarten Mittel seien widmungsgemäß zur Förderung des Nah- und Regionalverkehrs zu verwenden, also an Unternehmen des ÖPNV als der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auferlegte Verpflichtung ohne Dispositionsspielraum weiterzuleiten. Diese gesetzliche Verpflichtung erfolge als behördliche Aufgabe im Interesse des öffentlichen Dienstes ohne privatwirtschaftliche Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen der gesetzlichen Betriebs- und Beförderungspflicht eines öffentlichen Eisenbahnunternehmens mit der Auflage, für die Sicherheit der Fahrgäste und die Einhaltung aller eisenbahnbehördlichen Vorschriften und Auflagen verlässlich zu sorgen. Die Zuschussleistung erfolgte daher keineswegs auf freiwilliger Basis, sondern als gesetzliche Verpflichtung auf Grundlage folgender gesetzlicher Bestimmungen:

1. Art. 16 und 86 EGV
2. § 19 Abs. 1 EisbG 1957 verpflichtet das Eisenbahnunternehmen, die Eisenbahn und die Betriebsmittel (Fahrzeuge) unter Berücksichtigung der Sicherheit, der Ordnung und der Erfordernisse des Eisenbahnbetriebes und -verkehrs zu erhalten und zu betreiben, weshalb die Verpflichtung zur Zuschussgewährung durch die öffentliche Hand an das Unternehmen bestehe, gleichgültig ob öffentlich oder privat, wenn die Mittel aus dem Gewinn oder Zuschüssen Dritter bzw. der Schuldendienst ohne öffentliche Zuschüsse nicht geleistet werden könne, was bei Eisenbahnbetrieben eindeutig und offenkundig stets der Fall sei.
3. § 4 Abs. 2 PBG stehe mit § 19 Abs. 1 EisbG in Zusammenhang. Der sichere und ordnungsgemäße Betrieb könne nur aufrechterhalten werden, wenn die öffentliche Hand (hier Land O und Stadt L) sich zu einer mindestens 50%igen Mitfinanzierung verpflichte. Die „Kann-Bestimmung“ werde zu einer „Muss-Bestimmung“, solange der Eisenbahnbetrieb weiter bestehen solle.
4. die §§ 11 und 13 ÖPNRVG 1999 statuieren die ausschließliche Kompetenz der Länder und Gemeinden für eine nachfrageorientierte, öffentliche Verkehrsdienstleistung im Nah-Regionalverkehr nach den Kriterien der §§ 20 und 31. Dies bedeute zugleich die Verpflichtung zur Bestellung und Finanzierung des ÖPNV.

Die Finanzzuweisung gem. § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) sei daher keine freiwillige Leistung des Gesellschafters, sondern stelle eine generelle, im FAG normierte Förderung von öffentlichen Personennahverkehrsunternehmen in Form von Zweckzuwendungen dar, die seit dem FAG 1993 begrifflich in die Form einer Finanzzuweisung gekleidet wurde, weil sich Auffassungsdifferenzen darüber ergeben hätten, was als Grundleistung der den Zweckzuschuss empfangenden Gebietskörperschaft anzuerkennen sei, besonders im Hinblick auf die in den größeren Städten bestehenden Querverbünden bei den städtischen Unternehmungen.

Bereits das BMF führe in seinem Schreiben vom 14.8.2002, GZ 10 5010/8-IV/10/01, unter Punkt Subventionsgewährung nach § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 an, dass eine Finanzzuweisung, die der LL AG zukomme und die genau dem Beteiligungsverhältnis an der LL AG und auch der von dieser betreuten Streckenlänge entspreche, keine Gesellschaftsteuerpflicht begründe. Diese Gesellschaftsteuerfreiheit könne damit begründet werden, dass es sich eben nicht um eine freiwillige Geldleistung unter dem Titel Finanzzuweisung handle, sondern um eine im FAG fixierte Zweckzuwendung, d.h. um eine in einem Bundesgesetz normierte Verpflichtung.

Sowohl Finanzzuweisungen als auch Zweckzuschüsse seien entsprechend den §§ 12 und 13 Finanzverfassungsgesetz (F-VG) 1948 ein Instrument des Finanzausgleiches, die an Bedingungen geknüpft seien, die mit dem mit der Zuschussleistung verfolgten Zweck zusammenhängen. Beide bedürften der Gesetzesform (daher Regelung im jeweiligen FAG), eine budgetäre Vorsorge allein sei nicht ausreichend. Wenn die so gewährten Finanzzuweisungen oder Zweckzuschüsse nicht bestimmungsgemäß durch die anspruchsberechtigten Gemeinden verwendet würden, so seien diese an den Bund zurückzuzahlen.

Beantrage eine anspruchsberechtigte Gemeinde eine derartige Zweckzuwendung, so habe sie diese in jedem Fall an das öffentlichen Personennahverkehrsunternehmen weiterzuleiten. Komme die Gemeinde dieser bestimmungsgemäßen Verwendung nicht nach, seien die gewährten Finanzzuweisungen bzw. Zweckzuschüsse zurückzuzahlen. Entscheidend sei, dass die Stadt vom Bund öffentliche Mittel erhalten habe, die sie zweckgebunden zu verwenden habe. Der Stadt sei somit nicht die freie Entscheidung zugestanden, die Zuschüsse zu dem einen oder anderen Zweck zu verwenden. Damit habe die Stadt L bei der Weiterleitung der Zuschüsse an die LL AG nicht als Gesellschafter, sondern als öffentlichrechtliche Körperschaft gehandelt, die für die zweckgebundene Verwendung der Zuschüsse Sorge trage. Daher könne es sich bei den Zuschüssen nicht um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters i.S.d. § 2 Z 4 KVG handeln. Der Vertreter verwies dazu auf das BFH-Urteil vom 16.12.1987, I-R-393/83.

2. Zum angeblichen „Übermaß“ an Finanzzuweisungen, wo laut Finanzverwaltung der Tatbestand einer freiwilligen Leistung verwirklicht wird, führte der Vertreter aus:

Da der Topf der zu verteilenden finanziellen Mittel in § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) betragsmäßig begrenzt sei und es einen speziellen Berechnungsschlüssel für die jeweiligen anspruchsberechtigten Gemeinden gebe, könne es innerhalb eines Jahres überhaupt zu keinem „Übermaß“ - wie das BMF in seinen Ausführungen vom 14.8.2002 meint - an Finanzzuweisungen aus diesem Titel kommen. In diesem Fall müssten sich die Streckenlänge, die Beteiligungsverhältnisse oder sonstige, für die Ermittlung des Anteils der jeweiligen anspruchsberechtigten Gemeinde erforderlichen Parameter verändern und zu einem anderen Aufteilungsschlüssel innerhalb dieses Finanztopfes führen. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen.

3. Zu den Finanzzuweisungen gemäß § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 2001) führte der Vertreter aus, dass auch diese keine freiwillige Leistung des Gesellschafters seien, sondern eine generelle, im FAG normierte Förderung von Personennahverkehrs-Investitionen in Form von Zweckzuwendungen darstellten, wobei der Empfängerkreis – neben Autobusbahnhöfen (6,8 Mio S) – auf Landeshauptstädte mit mehr als 100.000 Einwohnern beschränkt sei (220 Mio S, insgesamt 226,8 Mio S). Zum Unterschied von § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997, der generell von einer Förderung von öffentlichen Personennahverkehrsunternehmen spreche und damit auch Betriebskostenzuschüsse inkludiere, sei die Finanzzuweisung aus diesem Titel des FAG auf Personennahverkehrs-Investitionen beschränkt. Diese Beträge seien konkret als zweckgebundene Zuschüsse seitens der Stadt L zu verwenden und stellten eine Verpflichtung dar, dass derartige Zuschüsse von den geförderten Unternehmen oder Projekten, die dem Personennahverkehr dienen, bestimmungsgemäß verwendet würden. Ist das nicht der Fall, so drohe auch hier eine Rückzahlung. Entsprechend dem zitierten BFH-Urteil übernehme die Stadt L mit der Antragstellung auf Gewährung von derartigen Finanzzuweisungen eine Verpflichtung. Es stand ihr damit nicht mehr die freie Entscheidung zu, die Zuschüsse zu dem einen oder anderen Zweck zu verwenden. Damit handelte die Stadt L bei der Weiterleitung der Zuschüsse an die LL AG nicht als Gesellschafterin, sondern als öffentlich-rechtliche Körperschaft, die für die zweckgebundene Verwendung der Zuschüsse Sorge trage.

4. Zu den Finanzzuweisungen gemäß § 20 Abs. 4 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 4 FAG 2001) führte der Vertreter aus, dass auch diese Zuschüsse, die das Land O leistete, keine freiwillige Leistung, sondern eine verpflichtende Weitergabe der vom Bund gewährten Finanzzuweisungen für Zwecke des Personennahverkehrs darstelle, wobei die unter § 20 Abs. 3 Z 1 und 2 FAG 1997 gewährten Zuschüsse an die jeweilige anspruchsberechtigte Gemeinde von dieser Finanzzuweisung des Bundes in Abzug zu bringen sei. Seit dem Jahr 1994 sei der Mehrertrag der (um 0,50 S je Liter angehobenen) Mineralölsteuer für Benzin zur Finanzierung der den Gemeinden bis dahin aus dem Bundesbudget gewährten 441,8 Mio S als Finanzzuweisung gemäß den Absätzen 2 und 3 FAG 2001 und zur Gewährung einer Finanzzuweisung an die Länder für Zwecke des öffentlichen Personennahverkehrs zu verwenden. Diese Mittel seien bestimmt für Infrastrukturausbauten im Nahverkehr, für die Bestellung zusätzlicher Verkehrsdienste auf bestehenden Strecken, zur Finanzierung von Verkehrsverbünden, aber auch zur Mitfinanzierung von Lärmschutzmaßnahmen an bestehenden Schienenstrecken. Würden diese Mittel nicht bestimmungsgemäß verwendet, so wären diese ebenfalls rückzuzahlen. Damit bestehe auch hier eine konkrete Verpflichtung des Landes O, die Mittel bestimmungsgemäß zu verwenden und keine Freiwilligkeit.

5. Die Behauptung, dass die geleisteten Zuschüsse den Wert des Gesellschaftsvermögens nicht erhöht haben, begründete der Vertreter damit, dass die Gesellschafter Verluste aufgrund

einer Verpflichtung übernommen hätten, die der Gesellschafter schon vor Eintritt des Verlustes eingegangen war. Eine solche Verpflichtung bedeute, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken würden. Die Übernahme von zukünftigen noch nicht entstandenen Verlusten führe nicht zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, da zum Zeitpunkt der Verpflichtung noch keine Verluste bestünden (Rief, Sonderheft Kapitalverkehrsteuern Rz 26 und 27). Diese Auffassung stütze sich auf die Entscheidung des EuGH vom 28.3.1990, C 38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH. Für die Anwendung der Grundsätze dieses Urteils seien zwei Kriterien maßgeblich:

1. Es müsse eine Verpflichtung des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und
2. diese Verpflichtung müsse vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Im gegenständlichen Fall seien beide Voraussetzungen erfüllt:

Die Zuschüsse seien aufgrund von Organbeschlüssen gewährt worden, die im Vorhinein gefasst worden seien. Diese Beschlüsse basierten nicht nur auf den angegebenen gesetzlichen Bestimmungen, sondern auch auf Verträgen, die mit der LL AG abgeschlossen worden seien. So sei in der Fördervereinbarung die Verpflichtung enthalten, den Betrieb für die Dauer der Konzession unter Gewährung einer ausreichenden Verkehrsbedienung nach Maßgabe der Leistungsbestellung des Landes O aufrecht zu halten und einen Verwendungsnachweis zu erbringen.

Ferner sei zu berücksichtigen, dass alle Zuschusszusagen, die sich auf das Investitionsprogramm, den Fahrzeugankauf und die Betriebsabgangsdeckung beziehen, bereits Jahre vor dem Zeitpunkt der „Feststellung der Verluste“ von den jeweils zuständigen Organen des Landes O (Landtag) und der Stadt L (Gemeinderat) beschlossen worden seien. So würden die mittelfristigen Investitions- und Erhaltungsprogramme gem. § 4 Abs. 1 PBG aufgrund mehrjähriger Pläne vom Bund und Land O durch Gewährung von Zuschüssen finanziert. Diese Investitionsmaßnahmen müssten der Erfüllung der eisenbahnrechtlichen Verpflichtungen gemäß EisbG dienen und seien durch im Vorhinein vorzulegende Kosten- und Zeitpläne glaubhaft zu machen.

So seien die Investitionszuschüsse des Landes O im Vorhinein für die Jahre 1991 bis 1995 und 1996 bis 2000 gewährt worden: Die Verträge vom 9.8.1991 und 16.12.1996 beruhten jeweils auf Landtagsbeschlüssen. Die Zuschüsse der Stadt L seien ebenfalls im Vorhinein mit Gemeinderatsbeschlüssen vom 23.1.1997 und vom 26.2.1998 genehmigt worden.

Was die Entschuldung der NWP betreffe, seien die entsprechenden Zusagen im Vorhinein von Seiten des Landes O und der betroffenen Gemeinden gegeben worden. Die endgültige Höhe des tatsächlich erforderlichen Entschuldungsbeitrages sei zum Zeitpunkt der einzelnen Zusagen noch nicht vorgelegen und sei lediglich als Schätzwert angegeben worden, der dann (erfreulicherweise) sogar unterschritten worden sei. Die im Voraus gegebenen Zusagen seien

unabdingbare Voraussetzung für die Fusion NWP und LL AG gewesen, da diese ansonsten nicht zulässig gewesen und vom Hauptaktionär der LL AG, der Stadt L, nicht akzeptiert worden wäre.

Das Finanzamt legte die Berufung am 16. September 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

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

Die Berufungswerberin verneint das Vorliegen einer freiwilligen Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG mit dem Argument, dass die strittigen Zuschüsse im öffentlichen Interesse aufgrund gesetzlicher Grundlagen im hoheitlichen Bereich zur Aufrechterhaltung eines betriebssicheren öffentlichen Personennahverkehrs geleistet worden seien.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ohne weiters 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 (s. VwGH vom 18.4.1997, Zl. 95/16/0241).

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)

Die Berufungswerberin wendet sich mit ihrem Vorbringen auch gegen die Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom Juni 2004. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts wird dort die Ansicht vertreten, dass Freiwilligkeit nur dann zu verneinen ist, wenn eine Gemeinde-Gesellschafterin verpflichtet ist, von der übergeordneten Gebietskörperschaft empfangene Zuschüsse an die Gesellschaft, an der die Gemeinde beteiligt ist, weiter zu leiten. Es kommt darauf an, ob der Gesellschafter nur Durchleitstation ist oder ob ihm bloß ein bestimmter Betrag zur Verfügung gestellt wird und der Gesellschafter entscheiden kann, wie dieser Betrag zu verwenden ist. Hat der Gesellschafter Dispositionsfreiheit, ob und an wen er den erhaltenen Betrag weiter gibt, so liegt im Fall der Weitergabe an „seine“ Kapitalgesellschaft eine freiwillige Gesellschafterleistung vor. Die Stadt L hatte die Dispositionsmöglichkeit, welchem Verkehrsunternehmen sie die im

Rahmen des Finanzausgleichs erhaltenen Mittel gab. Da die Stadt L die erhaltenen Mittel einem Verkehrsunternehmen gab, bei dem sie Gesellschafterstellung hatte, ist der Tatbestand einer freiwilligen Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG erfüllt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz teilt diese Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, die sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzhofes stützt.

Den einzelnen Ausführungen in der Berufung wird Folgendes entgegengehalten:

#### **1. Finanzzuweisung i.S.d. § 20 Abs.3 Z 1 FAG 1997 als freiwillige Leistung:**

Nach § 20 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz 1997 gewährt der Bund den Gemeinden zur Förderung von öffentlichen Personennahverkehrsunternehmen eine jährliche Finanzzuweisung, welche in einem bestimmten Verhältnis auf Wien sowie auf jene Gemeinden zu verteilen ist, die eine oder mehrere Autobus-, Obus- oder Straßenbahnlinien führen oder an einer solchen Nahverkehrseinrichtung beteiligt sind.

Wie bereits erwähnt, schließt die gleichzeitige **Verfolgung öffentlicher Zwecke** das Gesellschafterinteresse nicht aus. Wenn also die betreffende Gebietskörperschaft im öffentlichen Interesse aufgrund gesetzlicher Grundlagen zur Aufrechterhaltung eines betriebssicheren öffentlichen Personennahverkehrs Subventionen leistet, wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass sie auch in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin Interesse an diesen subventionierten Leistungen hat. Konkret auf den berufungsgegenständlichen Fall bezogen dient der Ankauf von Triebwagen nicht nur dem öffentlichen Interesse zur Aufrechterhaltung eines betriebssicheren öffentlichen Personennahverkehrs, sondern auch dem Gesellschafterinteresse an einer Attraktivierung seiner Bahnlinie (und damit einer Vermehrung der Fahrgäste). Aus welchem Teilabschnitt des Budgets die Subvention geleistet wird, spielt dabei keine Rolle. So wurde z.B. eine Subvention im Rahmen der Tourismusförderung des Landes O vom VwGH als freiwillige Leistung im Sinne des KVG und somit als gesellschaftsteuerpflichtig angesehen (s. VwGH vom 19.4.1995, Zl. 93/16/0044).

Was die **Freiwilligkeit** einer solchen Finanzzuweisung betrifft, ist auf das auch von der Berufungswerberin zitierte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.12.1987, BStBl 1988 II 451 zu verweisen. In diesem Urteil wird die Freiwilligkeit dann verneint, wenn eine „Gemeinde-Gesellschafterin“ verpflichtet war, von der übergeordneten Gebietskörperschaft empfangene Zuschüsse an die Gesellschaft, an der die Gemeinde beteiligt war, weiter zu leiten. Hat die „Gemeinde-Gesellschafterin“ aber Dispositionsfreiheit darüber, an welche Gesellschaft sie die empfangenen Zuschüsse weiter leitet, ist „Freiwilligkeit“ gegeben.

Erhebungen im Rahmen der Prüfung ergaben, dass die Stadt Linz nicht nur an die LL AG, sondern auch an die L Linien GmbH Finanzmittel nach § 20 Abs. 3 FAG 1997 weiterleitete. Diese Wahlfreiheit der Stadt L, die nach § 20 Abs. 3 FAG 1997 empfangenen Finanzmittel an

mehrere Personennahverkehrsunternehmen weiterleiten zu können und nicht an ein einziges Personennahverkehrsunternehmen weiterleiten zu müssen, macht die strittigen Zuschüsse zu freiwilligen Leistungen im Sinne des KVG.

Auf die Gewinnerzielungsabsicht kommt es jedenfalls bei der Beurteilung der „Freiwilligkeit“ einer Leistung nicht an, weil ein Gesellschafterinteresse an einer Subvention oder einem Zuschuss auch dann vorhanden sein kann, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegt.

Es spielt auch keine Rolle, ob der Zuschuss erst im Jahr 1998 oder bereits im Jahr 1997 geleistet worden ist, weil der angefochtene Bescheid vom 6. Juli 2004 sowohl die Zuschüsse des Jahres 1997 als auch jene des Jahres 1998 umfasst.

Ebensowenig wie das öffentliche Interesse das Gesellschafterinteresse ausschließt, so schließt auch das **Interesse der Europäischen Gemeinschaften** das Gesellschafterinteresse nicht aus. Die Frage, ob eine Subvention mit dem EU-Recht vereinbar ist, hat folglich für die Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht keine Bedeutung. Das öffentliche Interesse, das Interesse der Europäischen Gemeinschaften und das Gesellschafterinteresse können ohne weiteres nebeneinander bestehen. Das Erfüllen der Förderungsrichtlinien nach dem EU-Recht lässt keine Schlussfolgerung auf das Vorliegen einer freiwilligen Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG zu.

Die Berufungswerberin vertritt die Ansicht, dass sich die Verpflichtung zur Zuschussleistung auch aus dem **Eisenbahnrecht** ergibt, da § 19 Abs. 1 EisebG 1957 das Eisenbahnunternehmen verpflichtet, die Eisenbahn und die Betriebsmittel (Fahrzeuge) unter Berücksichtigung der Sicherheit, der Ordnung und der Erfordernisse des Eisenbahnbetriebes und -verkehrs zu erhalten und zu betreiben. Eine Verpflichtung (bzw. umgekehrt ein Rechtsanspruch) zur Zuschussleistung ergibt sich aus dieser Gesetzesstelle aber nicht, sondern es steht dem Eigentümer des Eisenbahnunternehmens grundsätzlich frei, wie er die eisenbahnrechtlich notwendigen Investitionen finanziert. Die Eigentümer bzw. Gesellschafter eines Eisenbahnunternehmens haben also nicht nur die Möglichkeit einer Finanzierung durch Zuschüsse, sondern es stehen grundsätzlich alle Finanzierungsmöglichkeiten offen. Nach dem Eisenbahngesetz ist also auch eine Finanzierung durch Fremdkapital oder durch eine Erhöhung des Grund- bzw. Stammkapitals möglich. Das Eisenbahngesetz verbietet es auch nicht, dass höhere Fremdkapitalzinsen durch höhere Fahrpreise finanziert werden.

Zum Einwand der Berufungswerberin, wonach bei Eisenbahnbetrieben eindeutig und offenkundig der Schuldendienst ohne öffentliche Zuschüsse nicht geleistet werden könne, ist auf § 5 Abs. 1 Privatbahngesetz 2004 zu verweisen, wonach die Leistung von Finanzierungsbeiträgen zur Schieneninfrastruktur durch Gebietskörperschaften, die an einem eine Privatbahn betreibenden Eisenbahnunternehmen beteiligt sind, keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöst. Dem Gesetzgeber waren offenbar die Schwierigkeiten der Finanzierung von Investitionen in die Schieneninfrastruktur bewusst, es war ihm aber auch bewusst, dass die

Leistung von öffentlichen Zuschüssen bis dahin gesellschaftsteuerpflichtig war. Ohne vorher bestehende Gesellschaftsteuerpflicht hätte der Gesetzgeber keine Veranlassung gesehen, diese Steuerbefreiung im Privatbahngesetz zu normieren. Für den berufungsgegenständlichen Fall kann das Privatbahngesetz 2004 aber nicht angewendet werden, weil die Steuerbefreiung nicht rückwirkend, sondern erst ab dem Jahr 2004 gilt. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang darauf, dass auch in anderen Fällen Subventionen für Investitionen von Privatbahnen von der Abgabenverwaltung als gesellschaftsteuerpflichtig behandelt wurden (s. z.B. UFS vom 29.8.2003, RV/0023-F/02).

Nach § 4 Abs. 2 Privatbahngesetz kann die Gewährung von Finanzierungsbeiträgen davon abhängig gemacht werden, dass andere Gebietskörperschaften oder sonstige Rechtsträger, die am Betrieb der Privatbahn interessiert sind, zusammen mindestens gleich hohe Beträge gewähren wie der Bund. Diese „Kann-Bestimmung“ ist aus der Sicht des Bundes zu sehen. Der Bund kann seine Finanzierungsbeiträge von gleich hohen Finanzierungsbeiträgen anderer Gebietskörperschaften abhängig machen. Dieses Abhängigmachen von Finanzierungsbeiträgen anderer Gebietskörperschaften bedeutet aber noch nicht eine „Muss-Bestimmung“ für die andere Gebietskörperschaft. Nur dann, wenn es sich um die bloße Weiterleitung von vom Bund empfangener Zuschüsse an die Gesellschaft, an der die andere Gebietskörperschaft beteiligt ist, handelt, liegt nach der Rechtsprechung keine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor (s. das bereits zitierte Urteil des BFH vom 16.12.1987, BStBl 1988 II 451). Sobald der anderen Gebietskörperschaft aber eine Disposition darüber zusteht, ob überhaupt oder in welcher Höhe sie an die Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, eine Subvention leistet, liegt eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor.

Die **Rückzahlungsverpflichtung** der gewährten Finanzzuweisungen oder Zweckzuschüsse durch die anspruchsberechtigten Gemeinden an den Bund im Falle der nicht bestimmungsgemäßen Verwendung ist als auflösende Bedingung zu sehen. 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 nicht zu berücksichtigen, solange sie nicht eintritt. 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. Das bedeutet für den Fall des Eintritts der Rückzahlungsverpflichtung, dass das Finanzamt auf Antrag die bereits festgesetzte Gesellschaftsteuer wiederum gutzuschreiben hat.

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass die Stadt L, auch wenn sie in Entsprechung des Legalitätsprinzips die Zuschüsse nach den gesetzlichen Bestimmungen des FAG vergeben musste, gewisse Dispositionsmöglichkeiten darüber hatte, an welche Gesellschaft sie in welcher Höhe die gewährten Finanzzuweisungen weiterleitete. Die strittigen Zuschüsse an die

Berufungswerberin sind deshalb als „freiwillige Leistungen“ im Sinne des § 2 Z 4 KVG anzusehen.

## **2. Behauptetes „Übermaß“ an Finanzzuweisungen:**

Zu diesem Punkt führt die Berufungswerberin im Wesentlichen aus, dass es entgegen den Ausführungen des BMF im Schreiben vom 14.8.2002 innerhalb eines Jahres überhaupt zu keinem „Übermaß“ an Finanzzuweisungen aus diesem Titel kommen könne, weil der Topf der zu verteilenden finanziellen Mittel in § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 (nunmehr § 20 Abs. 2 FAG 2001) betragsmäßig begrenzt sei und es einen speziellen Berechnungsschlüssel für die jeweiligen anspruchsberechtigten Gemeinden gebe.

Im Schreiben des BMF vom 14.8.2002 wird u. a. ausgeführt, dass eine Finanzzuweisung, die der LL AG zukommt und die genau dem Beteiligungsverhältnis an der LL AG und auch der von dieser betreuten Streckenlänge entspricht, keine Gesellschaftsteuerpflicht begründet. Es bestehe aber kein gesetzlicher Ausschlussgrund, die Finanzzuweisung auch für andere Personennahverkehrs-Unternehmen zu verwenden. Es könne also der Fall eintreten, dass eine Gemeinde als Finanzzuweisung mehr Mittel erhält, als sie für den Betrieb des anspruchsberechtigten Personennahverkehrs-Unternehmens einsetzt. Dieses „Übermaß“ der Finanzzuweisung könne aber auch dadurch nach dem Finanzausgleichsgesetz widmungsgemäß verwendet werden, dass es für andere Personennahverkehrs-Unternehmen im Bereich der Gemeinde bzw. für den Personennahverkehr zweckdienliche Vorhaben eingesetzt wird. Die Finanzzuweisung könne somit auch für Personennahverkehrs-Unternehmen verwendet werden, die für die Berechnung der Finanzzuweisung nicht berücksichtigt wurden, wenn diese auch in erster Linie für die anspruchsberechtigten Personennahverkehrs-Unternehmen verwendet werden sollte.

Fest steht, dass das Finanzamt für jene Finanzzuweisungen im Sinne des § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 in Höhe von jährlich 4 Mio. S für den laufenden Betrieb der LL AG keine Gesellschaftsteuer vorgeschrieben hat, weil die Abgabenbehörde diese Finanzzuweisungen offenbar aufgrund des Schreibens des BMF vom 14.8.2002 als bloße Weiterleitung von vom Bund empfangener Zuschüsse angesehen hat (s. das bereits zitierte Urteil des BFH vom 16.12.1987, BStBl 1988 II 451). Als gesellschaftsteuerpflichtig angesehen hat das Finanzamt hingegen die je 10 Mio S für den Ankauf von Triebwagen. Diese Leistungen (Subventionen) sind, wie oben bereits dargestellt wurde, als „freiwillige Leistung“ im Sinne des § 2 Z 4 KVG anzusehen. Ob es daher im Einzelfall zu einem „Übermaß“ an Finanzzuweisungen kommen kann oder nicht, spielt für die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht deshalb keine Rolle, weil ausschließlich entscheidend ist, ob bei der Weiterleitung der vom Bund empfangenen Finanzzuweisungen die betreffende Gebietskörperschaft eine Disposition darüber hatte, an welches Verkehrsunternehmen sie diese Finanzzuweisungen (Zuschüsse) weiterleiten konnte oder musste. Die Berufungswerberin hat nicht behauptet, die Stadt L sei gegenüber dem

Bund verpflichtet gewesen, in den Jahren 1997 und 1998 jeweils 10 Mio S für den Ankauf von Triebwagen an die LL AG weiterzuleiten. Die Berufungswerberin hat auch nicht der Behauptung des Finanzamtes widersprochen, dass die vom Bund erhaltenen Gelder auch für andere Verkehrsunternehmungen hätten verwenden werden können.

### **3. Finanzzuweisungen gemäß § 20 Abs. 3 Z 2 b FAG 1997 als freiwillige Leistung:**

Wie bereits oben zu 1. ausgeführt wurde, ist nach dem Urteil des BFH vom 16.12.1987, BStBl 1988 II 451, eine Subvention an eine Gesellschaft, an der die subventionsleistende Gebietskörperschaft als Gesellschafterin beteiligt ist, nur dann nicht als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG zu beurteilen, wenn es sich um die bloße Weiterleitung der von der übergeordneten Gebietskörperschaft (Bund) empfangenen Zuschüsse handelt. Sobald aber der subventionsleistenden Gebietskörperschaft eine Disposition darüber zusteht, ob überhaupt oder in welcher Höhe sie an die Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, eine Subvention zukommt, liegt eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor.

Die Beschränkung der Weiterleitung der erhaltenen Zuschüsse für Personennahverkehrs-Investitionen (und nicht auch für Betriebskostenzuschüsse) bedeutet noch nicht, dass im konkreten Fall die Weiterleitung der vom Bund gemäß § 20 Abs. 3 Z 2 b FAG 1997 erhaltenen Finanzzuweisungen ausschließlich an die Linzer Lokalbahn AG erfolgen durfte.

Wie aus dem Schreiben der Stadt L vom 4. Juni 1999 hervorgeht, hat der Bund im Jahr 1998 Finanzzuweisungen gem. § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 1997 in der Gesamthöhe von S 29,552.275.- an die Stadt L gewährt. Dafür leistete die Stadt an die EG einen Förderbeitrag von S 8 Mio. zur Umsetzung eines Beschleunigungsprogrammes, an die LL AG 10 Mio S für den Ankauf von Triebwagen und S 44,8 Mio für Grundeinlösen für die Verlängerung einer Straßenbahnlinie. Aus dem Schreiben vom 4. Juni 1999 ergibt sich daher, dass die Stadt L Finanzzuweisungen gem. § 20 Abs. 3 Z 2 FAG 1997 nicht nur an die LL AG, sondern auch an die EG für verschiedene Projekte weiterleitete. Da die Stadt L für die in diesem Schreiben aufgelisteten geförderten Projekte insgesamt höhere Zuschüsse leistete als sie dafür vom Bund an Finanzzuweisungen erhalten hat, musste sie die zusätzlich erforderlichen Mittel aus ihrem eigenen Budget leisten. Damit aber stand der Stadt Linz eine Disposition darüber zu, an welche Gesellschaft sie in welcher Höhe die vom Bund erhaltenen Finanzzuweisungen weiterleitete und in welcher Höhe sie an welche Gesellschaft Mittel aus ihrem eigenen Budget leistete. Weil diese Dispositionsmöglichkeiten der Stadt Linz vorlagen, liegt eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor.

Wie bereits oben zu 1. ausgeführt wurde, ist die Rückzahlungsverpflichtung bei nicht bestimmungsgemäßer Verwendung der gewährten Finanzzuweisungen oder Zweckzuschüsse als auflösende Bedingung zu sehen. Das bedeutet für den Fall des Eintritts der Rückzahlungsver-

pflichtung, dass das Finanzamt auf Antrag die bereits festgesetzte Gesellschaftsteuer wiederum gutzuschreiben hat.

#### **4. Finanzzuweisungen gemäß § 20 Abs. 4 FAG 1997 als freiwillige Leistung:**

Wie bereits oben zu 1. und 3. ausgeführt wurde, ist nach dem Urteil des BFH vom 16.12.1987, BStBl 1988 II 451, eine Subvention an eine Gesellschaft, an der die subventionsleistende Gebietskörperschaft als Gesellschafterin beteiligt ist, nur dann nicht als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG zu beurteilen, wenn es sich um die bloße Weiterleitung der von der übergeordneten Gebietskörperschaft (Bund) empfangenen Zuschüsse handelt. Sobald aber die subventionsleistende Gebietskörperschaft eine Disposition darüber hat, ob überhaupt oder in welcher Höhe der Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, eine Subvention zukommt, liegt eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor.

Die verpflichtende Weitergabe der vom Bund gewährten Finanzzuweisungen für einen bestimmten Zweck (laut Berufung für Infrastrukturausbauten im Nahverkehr, für die Bestellung zusätzlicher Verkehrsdienste auf bestehenden Strecken, zur Finanzierung von Verkehrsverbünden und zur Mitfinanzierung von Lärmschutzmaßnahmen) schließt eine Disposition darüber nicht aus, an welche Gesellschaft und in welcher Höhe die vom Bund erhaltenen Finanzzuweisungen weitergeleitet werden.

Hinsichtlich der Rückzahlungsverpflichtung wird auf die Ausführungen zu 1. und 3. verwiesen.

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

Nach § 2 Z 4 genügt es für die Gesellschaftsteuerpflicht, wenn eine Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken (VwGH 19.4.1995, 93/16/0044). Selbst die Abdeckung von Verlusten der Kapitalgesellschaft ist als wertsteigernd zu qualifizieren (s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, und VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

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 bis 14 aus:

12 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.

13 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. Anders verhält es sich, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war. Eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden.

14 Auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts ist daher zu antworten, dass die Übernahme von Verlusten durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor der Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht.

Der **Verwaltungsgerichtshof** nennt in seinem Erkenntnis 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.

Das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages bzw. eines Verlustabdeckungsvertrages wurde nicht behauptet. Bei den strittigen Zuschüssen geht es inhaltlich auch nicht um die Verpflichtung Verluste abzudecken, sondern um eine Investitionsförderung. Die hier strittigen Finanzzuweisungen der Stadt L in den Jahren 1997 und 1998 in Höhe von je 10 Mio S dienen dem Ankauf von Triebwagen. Auch bei den strittigen Finanzzuweisungen im Sinne des § 20 Abs. 4 FAG 1997 des Landes O an die Lokalbahn NWP AG ging es nicht um eine Verlustabdeckung, sondern um Zweckzuwendungen. Laut Berufung waren die Finanzzuweisungen im Sinne des § 20 Abs. 4 FAG 1997 für Infrastrukturausbauten im Nahverkehr, für die Bestellung zusätzlicher Verkehrsdienste auf bestehenden Strecken, zur Finanzierung

von Verkehrsverbünden und zur Mitfinanzierung von Lärmschutzmaßnahmen zweckgebunden.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang darauf, dass das Finanzamt für jene Finanzzuweisungen im Sinne des § 20 Abs. 3 Z 1 FAG 1997 in den Jahren 1997 und 1998 in Höhe von je 4 Mio. S für den laufenden Betrieb der LL AG, welche allenfalls als Beiträge zur Verlustabdeckung gesehen werden könnten, keine Gesellschaftsteuer vorgeschrieben hat.

Weil kein Ergebnisabführungsvertrag und auch keine Verpflichtung zur Verlustabdeckung vorliegt, ist auch das Urteil des EuGH vom 28.3.1990, Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH hier nicht anwendbar. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Eine Gesellschaft erhöht ihr Gesellschaftsvermögen, wenn sie von einem Gesellschafter (hier jeweils eine Gebietskörperschaft) eine Investitionsförderung erhält. Das Gesellschaftsvermögen vermindert sich, wenn die Gesellschaft mit Verlust abschließt.

Nach dem EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88 ist die Gesellschaftsteuerpflicht einer Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft dann gegeben, wenn sich das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft durch die Verluste bereits vermindert hat und durch eine nachfolgende Verlustabdeckungsverpflichtung (oder sonstige Zuschüsse) wieder erhöht hat. Nur wenn keine Vermögensänderung stattgefunden hat, weil dem entstandenen Verlust bereits vor Entstehung des Verlustes der Anspruch auf Verlustabdeckung gegenüberstand, besteht keine Gesellschaftsteuerpflicht (s. RN 12 und 13).

Im berufungsgegenständlichen erfolgten die strittigen Finanzzuweisungen unabhängig von den zukünftig entstehenden Verlusten, sodass diese Finanzzuweisungen das Gesellschaftsvermögen der LL AG und der Lokalbahn NWP AG erhöhten. Im Fall Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH hingegen kam es zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, weil es sich dort bei der Zuschussleistung lediglich um die Erfüllung der bereits vor der Entstehung der Verluste abgeschlossenen Verlustabdeckungsverpflichtung handelte.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 20. April 2009