jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/28 2007/16/0027

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.06.2007

Index

E6J;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
21/03 GesmbH-Recht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

62000CJ0071 Develop VORAB;
GmbHG §20 Abs1;
GmbHG §34;
KVG 1934 §2 Z4 lita;
KVG 1934 §2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Jänner 2007, Zl. RV/2002-W/06, betreffend Gesellschaftsteuer (mitbeteiligte Partei: W GmbH in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Bis zum Jahr 1974 war die Stadt Wien Alleingesellschafterin der Wiener Stadthalle-Kiba Betriebs- und VeranstaltungsgmbH, deren Firma in weiterer Folge auf "Wiener Stadthalle Betriebs- und VeranstaltungsgmbH" (kurz: Stadthalle) geändert wurde. Seit 1974 ist die Mitbeteiligte Alleingesellschafterin der Stadthalle. Ein Geschäftsanteil im Ausmaß von 99,99441 % (der übernommenen Stammeinlage) an der Mitbeteiligten wird von der Stadt Wien und ein Geschäftsanteil von 0,00559 % wird von der "Wiener Stadterneuerungsgesellschaft", Gemeinnützige Wohnbau-, Planungs- und BetreuungsgesmbH (in der Folge kurz: Wiener Stadterneuerungsgesellschaft) gehalten.

Am 17. März 1978 fasste der Gemeinderat der Stadt Wien einen Beschluss folgenden Inhaltes:

"1. Der Magistrat wird ermächtigt, der Mitbeteiligten jährlich einen Betrag von S 35 Mio. (inkl. der anfallenden Kapitalverkehrssteuern) erstmals für das Geschäftsjahr 1978 für

Zwecke bei der ... Stadthalle ... zur Verfügung zu stellen.

2. Die Mitbeteiligte wird angewiesen, diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der ...

Stadthalle ...zu verwenden. Die für diesen Zweck nicht

verbrauchten Mittel sind einer eigens zu bildenden Sonderrücklage

in der Bilanz der Mitbeteiligten zuzuweisen, deren

Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige

außerordentliche Mittelzuführungen (z.B. zur Vornahme von

Investitionen) bei der ... Stadthalle ...zulässig ist.

3. Der zuzuweisende Betrag ist wertgesichert und ändert sich

jeweils um jenen Prozentsatz, um welchen sich der

Durchschnittsbezug eines Dienstnehmers der ... Stadthalle

...(unter Außerachtlassung) der saisonal stark schwankenden Teilzeitbeschäftigten) im Dezember des jeweils der Zuführung des Betrages vorangegangenen Kalenderjahres gegenüber dem Jahr 1977 geändert hat."

Mit ihrer Eingabe vom 12. Jänner 2005 legte die Mitbeteiligte eine Gesellschaftsteuererklärung vor. In der Eingabe brachte sie vor, von ihrer Gesellschafterin, der Stadt Wien, am 30. Juni 2004 einen weiteren freiwilligen Gesellschafterzuschuss in der Höhe von EUR 2.378.365,22 erhalten zu haben. Sie vertrete die Auffassung, dass durch diesen Zuschuss keiner der Tatbestände des § 2 KVG erfüllt sei, weil dieser mit der Verpflichtung verknüpft sei, ihn an eine Enkelgesellschaft, nämlich an die Stadthalle, weiterzuleiten. In der angeschlossenen Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG machte die Einschreiterin unter Hinweis auf einen näher zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen "Steuerfreiheit geltend".

Mit Bescheid vom 21. März 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Mitbeteiligten die Gesellschaftsteuer für den Gesellschafterzuschuss laut Gesellschaftsteuererklärung vom 12. Jänner 2005 mit EUR 23.783,65 fest. Ein Zuschuss mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung, wo die Zwischengesellschaft nur mehr eine Weiterleitungsfunktion habe, liege - so die Begründung - nicht vor.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Mitbeteiligte - für den vorliegenden Beschwerdefall wesentlich - unter Berufung auf Gellis, Kommentar zum GmbH-Gesetz, vor, Gesellschafter der Mitbeteiligten seien gemäß § 2 ihres Gesellschaftsvertrages die Stadt Wien mit einer Stammeinlage von EUR 12.999.273,27 und die Wiener Stadterneuerungsgesellschaft mit einer Stammeinlage von EUR 726,73. Letztere halte ihren "Zwerganteil treuhändig für die Stadt Wien", sodass letztere in wirtschaftlicher Betrachtungsweise "Alleingesellschafterin" der Mitbeteiligten sei. Nach § 5 des Gesellschaftsvertrages seien die Geschäftsführung, der Aufsichtsrat und die Generalversammlung Organe der Gesellschaft. Die Wirksamkeit eines unter Mitwirkung aller Gesellschafter gefassten Beschlusses hänge nicht davon ab, ob er protokolliert oder auch nur förmlich festgestellt werde. Die Stadt Wien stelle in ihrer Position als "wirtschaftliche Alleingesellschafterin" der Mitbeteiligten deren Generalversammlung dar und sei daher zur Erteilung jedweder Weisung an die Geschäftsführung berechtigt, soweit sie nicht gegen Gesetz oder Satzung verstoße. Die Gesellschafter könnten in jeder Geschäftsführungsangelegenheit durch Gesellschafterbeschluss den Geschäftsführern verbindliche Weisungen erteilen. Befolge der Geschäftsführer erteilte Weisungen nicht, setze er sich grundsätzlich einer Haftung nach § 25 GmbHG gegenüber der Gesellschaft aus. Die Geschäftsführung als Vertretungsorgan der Gesellschaft habe laut der im § 6 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages getroffenen Verfügung folgende rechtliche Rahmenbedingungen zu beachten: Die Geschäftsführung sei an die Beschlüsse der Generalversammlung gebunden und der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei Ausübung ihrer Befugnisse alle Beschränkungen einzuhalten, die durch Gesetz, durch den Gesellschaftsvertrag, durch Beschlüsse der Generalversammlung, durch eine allfällige Geschäftsordnung für die Geschäftsführung, durch sonstige Beschlüsse der Gesellschafter oder eines allfällig bestellten Aufsichtsrates (im Rahmen seiner Befugnisse) festgelegt würden. Im Lichte des Vorgesagten werde klar, dass es sich bei dem vom Wiener Gemeinderat in seiner Sitzung vom 17. März 1978 gefassten Beschluss, der der Mitbeteiligten in der Folge vom hiezu ermächtigten Magistrat schriftlich zur Kenntnis gebracht worden sei, um eine Gesellschafterweisung gehandelt habe. Die Geschäftsführung sei an diesen Beschluss gebunden und verpflichtet, ihn

weisungsgemäß auszuführen. Ein Spielraum, mit den zugewendeten Mitteln anders zu verfahren, sei der Gesellschaft nicht eröffnet. Anders könne die Formulierung des vom Magistrat der Stadt Wien am 2. Mai 1978 der Mitbeteiligten erteilten Auftrages nicht verstanden werden, wenn es dort wie folgt laute:

Die Mitbeteiligte werde angewiesen, diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der Stadthalle zu verwenden. Die für diesen Zweck nicht verbrauchten Mittel seien einer eigens zu bildenden Sonderrücklage in der Bilanz der Mitbeteiligten zuzuweisen, deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige außerordentliche Mittelzuführungen (z.B. zur Vornahme von Investitionen) bei der Stadthalle zulässig sei. Das von der "Alleingesellschafterin Stadt Wien" mit diesem Beschluss in Anspruch genommene Weisungsrecht gegenüber der Mitbeteiligten sei aus der Sicht der letzteren als nichts anderes als eine ihr auferlegte Verpflichtung zu verstehen. Jeder Versuch einer anderen Interpretation scheitere an den Grenzen der möglichen sprachlichen Auslegung des Begriffes Verbindlichkeit. Insbesondere sei die der Mitbeteiligten zugewiesene Funktion als "zwingend zur Weiterleitung Verpflichteter" nicht wegzudiskutieren. Das weisungsgemäße Verhalten der Mitbeteiligten seit 1978 stelle überdies einen hinreichend aussagekräftigen Beweis dafür dar, dass sie sich strikt an den Beschluss des Gemeinderates gehalten und die ihr zugewendeten Mittel mit relativ geringfügiger, meist nur technisch bedingter Verzögerung, insbesondere infolge der regelmäßig erst im jeweiligen Folgejahr möglichen Feststellung der Verlusthöhen der Vorjahre, weitergeleitet habe. Die reine Weiterleitungsfunktion der Mitbeteiligten werde dabei deutlich. Eine gesonderte Nachweisführung für dieses Verhalten erübrige sich, da der Erstbehörde seit Anbeginn (1978) bis heute die bis zur Veröffentlichung der "Kapitelverkehrsteuerrichtlinien" regelmäßig erstatteten Abgabenerklärungen vorgelegt worden seien und seither die aus Gründen der Offenlegung fortgeführte Bekanntgabe der für Zwecke einer allfälligen (EU-rechtswidrigen) Besteuerung benötigten Daten ebenso zur Kenntnis gebracht worden seien. Außerdem lasse sich aus den Jahresabschlüssen der Mitbeteiligten seit 1978 deutlich entnehmen, dass den jährlichen Gesellschafterzuschüssen der Stadt Wien jeweils entsprechende Weiterleitungen der geflossenen Mittel gegenüberstünden und dass sich die Mitbeteiligte an den in Rede stehenden Zuwendungen nicht bereichert habe. Ganz im Gegenteil: Die weisungsgemäß auf der Sonderrücklage gebuchten, jeweils noch nicht weitergeleiteten Beträge würden sogar zu Gunsten der Stadthalle verzinst. Man könne daher sagen, dass die Mitbeteiligte nicht den geringsten wirtschaftlichen Vorteil aus der über sie geleiteten Mittel ans Ufer gezogen habe und einen solchen weiterhin nicht ziehe.

Angesichts der dargelegten Sach- und Rechtslage sei die dem Erstbescheid zu entnehmende Begründung für die nunmehr erfolgte Gesellschaftsteuervorschreibung keine tragfähige Erklärung für das behauptete, aber nicht erwiesene Fehlen einer "zwingenden Weiterleitungsverpflichtung". Eine andere Begründung, warum der gegebene Tatbestand nicht unter den Ausnahmetatbestand des Punkt 5.1. der "Kapitelverkehrsteuerrichtlinie" betreffend die Auslegung des Urteils des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99 subsumiert werden könne, lasse sich dem Bescheid nicht entnehmen. Die "EU-Rechtswidrigkeit" des hiermit angefochtenen Erstbescheides sei daher insofern evident, als die in den "Richtlinien" zum Ausdruck gebrachte diesbezügliche Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen - die wiederum die EuGH-Judikatur direkt umsetze - durch die Gesellschaftsteuervorschreibung grob missachtet erscheine. Abschließend verwies die Berufung auf das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C-494/03.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab. Der Gemeinderatsbeschluss vom 17. März 1978 - so die Begründung dieses Bescheides - sei eine grundsätzliche Finanzierungsgrundlage und regle die Zur-Verfügung-Stellung der erforderlichen Geldmittel sowie deren Verwendung. Die Mitbeteiligte entscheide im vorgegebenen Rahmen über die Verwendung. Das ergebe sich aus dem eigenständigen Aufgabenbereich der Mitbeteiligten, aus den Ausführungen des Wirtschaftsprüfers in den Jahresabschlüssen, in denen von zur Verfügung gestellten Beträgen gesprochen werde (das bedeute Dispositionsmöglichkeit) und aus der gesamten bilanziellen Erfassung. Die Rücklagen seien als Eigenmittel ausgewiesen. Die Zuschussgewährung führe zu einer Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte. Eine Verpflichtung zur Weiterleitung mit der Folge, dass es zu einer bloßen Durchleitung der Mittel komme, liege nach dem Gesamtbild des Ablaufes nicht vor. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht sei nicht gegeben.

Hierauf beantragte die Mitbeteiligte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte sie in ihrem Antrag insbesondere vor, die Zuführung von Mitteln auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 17. März 1978 führe auch zu keiner Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der Mitbeteiligten, weil diesen

Mitteln auf Grund der von der Stadt Wien erteilten Verwendungsweisung keine werterhöhende Wirkung zukomme.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und hob den Bescheid vom 21. März 2006 auf. Begründend traf sie nach Darstellung des Verfahrensganges, der Beteiligungsverhältnisse an der Mitbeteiligten - "Alleingesellschafterin" der Mitbeteiligten sei "wirtschaftlich" die Stadt Wien (00,99441 % halte sie direkt und 0,00559 % durch die Wiener Stadterneuerungsgesellschaft "als Treuhänder") - und des Inhaltes des Gemeinderatsbeschlusses vom 17. März 1978 folgende Feststellungen:

"Seit dem Jahr 1978 erhält die Stadthalle jährlich über Anweisung der Stadt Wien Zuschüsse derMitbeteiligten aus Mitteln, die der Mitbeteiligten von der Stadt Wien zukommen, zur Abdeckung von Verlusten sowie zur Finanzierung von bestimmten Investitionen. Die Mitbeteiligte beschließt nach Vorliegen des jeweiligen Jahresabschlusses jeweils formell, der Stadthalle eine Gesellschafterzuwendung in Höhe des angefallenen Jahresverlustes zu gewähren und wird die Stadthalle gleichzeitig angewiesen, diese Zuwendung noch im betreffenden Jahresabschluss als Forderung einzubuchen, sodass die Stadthalle jeweils ausgeglichen bilanzieren kann.

In den Jahresabschlüssen der Mitbeteiligten werden seit dem Jahr 1978 die von der Stadt Wien empfangenen Mittel, die noch nicht an die Stadthalle weitergereicht wurden, unter einer eigenen Position der Passiva mit der Bezeichnung 'Sonderrücklage' ausgewiesen und der jeweilige Stand zu Lasten der Mitbeteiligten (und zu Gunsten der Stadthalle) verzinst. Die Verzinsung hat ihre Grundlage nicht im Gemeinderatsbeschluss aus dem Jahr 1978, sondern erfolgt auf Eigeninitiative der Mitbeteiligten. Die Verwaltung der noch nicht benötigten Mittel erfolgt durch dieMitbeteiligte.

Die Jahr für Jahr geleisteten Zuschüsse wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien seit dem Jahr 1978 der Gesellschafter unterzogen, wobei jeweils von zwei gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgängen ausgegangen wurde (1.: freiwillige Leistung der Stadt Wien an die Mitbeteiligte und 2.: freiwillige Leistung der Mitbeteiligten an die Stadthalle).

Am 30. Juni 2004 erhielt die Mitbeteiligte von der Stadt Wien einen Zuschuss in Höhe von EUR 2.378.365,22 und ist Grundlage für diese Zuschussleistung der Gemeinderatsbeschluss aus dem Jahr 1978. Diese Leistung ist ein Teil des Gesamtzuschusses des Stadt Wien an die Mitbeteiligte für 2004 und entspricht der jährliche Gesamtbetrag durch die mittlerweile eingetretene Wertsicherung dem im Gemeinderatsbeschluss aus dem Jahr 1978 genannten Betrag von S 35.000.000,00. Die erhaltenen Geldmittel wurden von der Mitbeteiligten - ebenso wie die Zuschüsse der Vorjahre und der Folgejahre - zunächst der 'Sonderrücklage' zugeführt und sodann bei Vorliegen des entsprechenden Bedarfs zur Abdeckung von Verlusten sowie zur Finanzierung von bestimmten Investitionen an die Stadthalle weitergeleitet. Zum 31. Dezember 2005 betrug der Stand der Sonderrücklage EUR 74.946,62."

Nach weiterer Darlegung der Beweiswürdigung folgerte die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht zusammengefasst, bei Anwendung einer formalrechtlichen Betrachtungsweise lägen zwei getrennte Leistungen - eine von der Stadt Wien an die Mitbeteiligte und eine zweite von der Mitbeteiligten an die Stadthalle (die hier nicht verfahrensgegenständlich sei) - vor. Hinsichtlich des von der Mitbeteiligten am 30. Juni 2004 erhaltenen Zuschusses in der Höhe von EUR 2.378.365,22 sei Leistende die Stadt Wien als unmittelbare Gesellschafterin gewesen. Dieser Leistung liege keine vertragliche Vereinbarung zu Grunde, die den Charakter eines Gesellschaftsvertrages habe, weshalb hier innerstaatlich kein Tatbestand im Sinn des § 2 Z. 2 KVG, sondern nur ein solcher nach § 2 Z. 4 lit. a KVG in Betracht komme.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes seien auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG unmittelbar anzuwenden. Das Gemeinschaftsrecht sei auch bei der Auslegung nationaler Rechtsvorschriften zu beachten. Ein Gesetz, das sich nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie befinde, sei nach dem Zweck des Gemeinschaftsrechtes auszulegen.

Übereinstimmung bestehe mit der Mitbeteiligten insofern, als im Bereich der Gesellschaftsteuer auf Grund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalansammlungsrichtlinie seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden sei. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebiete etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Urteilen des EuGH sei eine Wirkung erga-omnes beizumessen und daher sei das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99 - ESTAG nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt. Es sei daher der vorliegende Sachverhalt

an Hand einer wirtschaftlichen und nicht rein formalen Betrachtungsweise zu würdigen.

Nach weiterer Wiedergabe des Urteils des EuGH vom 12. Jänner 2006 in der Rechssache C-494/03 -Senior Engeneering Investments BV führte die belangte Behörde begründend aus, ihrer Ansicht nach ergebe sich aus diesem Urteil sowie den dort zitierten Schlussanträgen des Generalanwaltes vom 14. Juli 2005 und der Vorjudikatur des EuGH für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes folgendes:

Auf den selben Vorgang dürfe nur einmal Gesellschaftsteuer erhoben werden. Dabei sei zu unterscheiden, was der Vorgang sei und was als bloße Auswirkung dieses Vorganges anzusehen sei.

Aus der im Jahr 1978 erfolgten Anweisung der Stadt Wien an die Mitbeteiligte, die jährlich von der Stadt Wien erhaltenen Beiträge ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der Stadthalle zu verwenden, ergebe sich, dass der Erhalt der finanziellen Mittel durch die Mitbeteiligte und die nach Bedarf (und deshalb mit Zeitverzögerung) erfolgende Verwendung der Mittel für die Stadthalle in einem untrennbaren Zusammenhang stünden. Die beiden Leistungen stellten daher einen einheitlichen Vorgang dar und dieser sei nur einmal der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

Die Gesellschaftsteuer werde beim Leistungsempfänger erhoben. Dies sei in der Regel die Kapitalgesellschaft, der die Mittel physisch übertragen würden. Nur ausnahmsweise müsse der "eigentliche Empfänger" ermittelt werden. Im vorliegenden Fall seien der Mitbeteiligten von ihrer Gesellschafterin zwar physisch Geldmittel in Höhe von EUR 2.378.365,22 übergeben worden. Diese Mittel dürften aber nur für Zwecke der Stadthalle verwendet werden und seien von der Mitbeteiligten bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfs an die Stadthalle weiterzuleiten. Deshalb sei nicht die Mitbeteiligte, sondern die Stadthalle als "eigentliche Empfängerin" der Leistung anzusehen.

Die Kapitalzuführung müsse außerdem eine Erhöhung des Gesellschaftsmögens des Leistungsempfängers bewirken. Sie müsse geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen. Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens bei einer anderen Kapitelgesellschaft als dem Leistungsempfänger (z.B. der Muttergesellschaft des Leistungsempfängers), die sich nur als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung darstellten, seien nicht steuerbar. Selbst wenn man die Mitbeteiligte als "eigentliche Empfängerin" der Leistung ansehen würde (z.B. weil sie die Geldmittel physisch von der Stadt Wien entgegennehme und bis zur Weiterleitung an die Stadthalle verwalte), so liege hier aus folgenden Gründen nur eine indirekte Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte der Mitbeteiligten vor: Mit der Leistung der Stadt Wien an die Mitbeteiligte erhöhe sich der Wert der Gesellschaftsrechte der Mitbeteiligten nur indirekt. Bis zur Weiterleitung des Betrages an die Stadthalle weise die Mitbeteiligte die erhaltenen Geldmittel zwar in der Sonderrücklage (und damit in den Eigenmitteln der Gesellschaft) aus. Diese Sichtweise berücksichtige aber nicht, dass die Mitbeteiligte die Geldmittel von ihrer Gesellschafterin unter einer Auflage erhalte. Der Mitbeteiligten sei zu folgen, dass sie an die Weisungen ihrer Gesellschafterin gebunden sei. Durch den Erhalt des Zuschusses werde das Gesellschaftsvermögen der Mitbeteiligten nicht um den Nennbetrag des Kapitals erhöht, weil dem Erhalt der Geldmittel die - zeitversetzte - Verpflichtung zur Weiterleitung gegenüberstehe. Die Mitbeteiligte habe die Geldmittel zu verwalten und sie sei auf Grund der Zweckbindung nur für eine begrenzte Zeit (nämlich bis zur Notwendigkeit der Abdeckung von Verlusten oder zur Finanzierung bestimmter Investitionen der Stadthalle) berechtigt, die Geldmittel für andere Zwecke zu nutzen. Würde diese zwischenzeitige Nutzung der Geldmittel durch die Mitbeteiligte ohne entsprechende Verzinsung erfolgen, so könnte der Wert der ersparten Zinsen eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung darstellen. Im vorliegenden Fall leiste die Mitbeteiligte Zinsen an die Stadthalle. Dem Wert der Nutzung der Geldmittel durch die Mitbeteiligte stehe ein entsprechender Aufwand der Mitbeteiligten (für Zinsen) gegenüber, sodass das Wirtschaftspotenzial durch die vorübergehende Nutzung der Geldmittel nicht gestärkt werde.

Mit der Weiterleitung des Betrages an die Stadthalle werde deren Gesellschaftsvermögen verstärkt und erhöhe sich damit der Wert der Gesellschaftsanteile der Stadthalle. Da die Mitbeteiligte die Alleingesellschafterin der Stadthalle sei, habe die Werterhöhung der Anteile der Stadthalle auch eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Mitbeteiligten zur Folge. Eine derartige Werterhöhung stelle jedoch nach dem Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C-494/03 - Senior Engeneering Investments BV nur eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung dar. Diese Werterhöhung der Anteile der Mitbeteiligten sei nur als Auswirkung eines einheitlichen Vorganges anzusehen. Ein steuerpflichtiger Vorgang werde nicht durch die indirekte Werterhöhung der Anteile der

Mitbeteiligten, sondern durch die Werterhöhung der Anteile der Stadthalle bewirkt. Der Zuschuss der Stadt Wien an die Mitbeteiligte vom 30. Jänner 2004 in der Höhe von EUR 2.378.365,22 stelle daher keinen Vorgang im Sinne von Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 68/335/EWG dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde der Abgabenbehörde erster Instanz, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes begehrt wird.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Weiters hat die Mitbeteiligte eine Gegenschrift erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, ihrer Ansicht nach habe die Mitbeteiligte eine - wenn auch eingeschränkte - Verfügungsmacht über die ihr von der Stadt Wien zugewiesenen Geldmittel. Bei diesen Zuschussmitteln handle es sich um Eigenmittel der Mitbeteiligten. Bei den beiden Leistungen - von der Stadt Wien an die Mitbeteiligte und von dieser an die Stadthalle - könne daher (selbst in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) nicht von einem einheitlichen Vorgang gesprochen werden, der nur einmal Gesellschaftsteuerpflicht auslösen würde. Unrichtig sei weiters die Ansicht der belangten Behörde, die Zur-Verfügung-Stellung der Geldmittel unter einer Auflage bewirke nur eine indirekte Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte. Bei freiwilligen Gesellschafterleistungen genüge die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Überhaupt werde bei Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenüber stehe bzw. soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden müsse. Die Tatbestandsmäßigkeit sei im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld relevant. Die Steuerschuld entstehe bei freiwilligen Gesellschafterleistungen im Zeitpunkt der Erfüllung. Nachträgliche Ereignisse wie zeitlich spätere Zahlung an die Stadthalle seien daher ohne Bedeutung. Die von der belangten Behörde aufgezeigte Zinsenzahlung an die Stadthalle sei nicht geeignet, eine Nichtstärkung des Wirtschaftspotenzials der Mitbeteiligten aufzuzeigen. Denn die Zinsenzahlung erfolge ihrerseits freiwillig und aus eigenem Beschluss. Sie selbst verringere dadurch ihr Vermögen. Das habe jedoch keinen Einfluss auf die zuerst erfolgte Stärkung des Wirtschaftspotenzials auf Grund des erhaltenen Zuschusses.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob - vor dem Hintergrund der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH - die Mitbeteiligte für den gegenständlichen Zuschuss der Stadt Wien im Betrag von EUR 2.378.365,22 - in Anspruch genommen werden kann. Die belangte Behörde sieht eine Abgabenpflicht der Mitbeteiligten durch den in Rede stehenden Zuschuss deshalb nicht erfüllt, weil - bei der durch die Rechtsprechung des EuGH gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - durch eine der (Geschäftsführung der) Mitbeteiligen erteilte Weisung "eigentliche Empfängerin" des Zuschusses die Stadthalle sei und der Zuschuss den Wert der Gesellschaftsrechte der Mitbeteiligten nicht habe erhöhen können.

§ 2 Z. 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes - KVG lautet auszugsweise:

"Gesellschaftsteuer

§ 2

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen

...

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

..."

§ 9 KVG lautet:

"§ 9

Steuerschuldner

(1) Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.

(2) Für die Steuer haften

1.

beim Erwerb von Gesellschaftsrechten: der Erwerber,

2.

bei Leistungen: wer die Leistung bewirkt."

Wie der EuGH in seinen Urteilen vom 17. Oktober 2002 in den Rechtssachen C-339/99 -ESTAG und C-71/00 - Develop -

unter Hinweis auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91 - Weber - ausführte, sei für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1 lit. c oder lit. d der Richtlinie 69/335/EWG fielen, zu untersuchen, wem ihre Zahlung "zuzurechnen" sei und es genüge nicht, ihre formale Herkunft festzustellen. Ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinie falle, hänge nämlich nicht nur davon ab, ob er zu den in Art. 4 dieser Richtlinie aufgezählten Vorgänge gehöre, sondern, auch davon, "in welchem Zusammenhang" er vorgenommen werde.

In seinem Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C- 494/03 -Senior Engeneering Investments BV führte der EuGH u. a. (Rz. 39) unter Hinweis auf seine Urteile in den Rechtssachen Weber, ESTAG und Develop aus, er folge hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern frage nach der "tatsächlichen Zurechnung".

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu beantworten, ob der beschwerdegegenständliche Zuschuss der Stadt Wien in der Höhe von EUR 2.378.365,22 der Stadthalle als Empfängerin zuzurechnen war. Eine solche Zurechnung der Zuweisung von der Stadt Wien als Leistende an die Stadthalle als Leistungsempfängerin wäre im Rahmen des dreipersonalen Verhältnisses von Stadt Wien, Mitbeteiligter und Stadthalle durch ein Anweisungsverhältnis begründet, wie es offensichtlich die belangte Behörde in Übereinstimmung mit der Mitbeteiligten vor Augen hatte (zur Anweisung - Assignation vgl. etwa Welser in Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II12, 148 ff, mwN).

Wesentliche Voraussetzung für die Annahme eines Anweisungsverhältnisses wäre wiederum eine Anweisung im Deckungsverhältnisse zwischen der Stadt Wien und der Mitbeteiligten über die Verwendung der zugewiesenen Mittel. Die belangte Behörde sah eine solche Anweisung im eingangs wiedergegebenen Gemeinderatsbeschluss vom 17. März 1978.

Nun trifft es zu, dass der Geschäftsführung einer GmbH Weisungen erteilt werden können. Weisungen können nach dem Gesetz aber nur durch Gesellschafterbeschluss erteilt werden (§ 20 Abs. 1 GmbHG); einzelnen Gesellschaftern kommt nach dem GmbHG ein Weisungsrecht nicht zu (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz. 2/256, mwN).

Es mag auch zutreffen, dass die Gesellschafter einer GmbH außerhalb einer Generalversammlung und ohne schriftliche Abstimmung Gesellschafterbeschlüsse formlos fassen können, wenn sämtliche Gesellschafter in ihrem Willen übereinstimmen (vgl. Gellis, Kommentar zum GmbH-Gesetz6, Rz. 6 zu§ 34 GmbHG). Ein nur von einzelnen Gesellschaftern ohne Einberufung und Abhaltung einer Generalversammlung oder im Umlauf gefasster Beschluss erzeugt keine Rechtswirkungen (Gellis, aaO).

Wendet man das eben Ausgeführte über die notwendigen Voraussetzungen einer auf einem Gesellschafterbeschluss beruhenden Weisung auf den vorliegenden Beschwerdefall an, vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen nicht die Annahme zu tragen, dass der (Geschäftsführung der) Mitbeteiligen eine verbindliche Weisung im gesellschaftsrechtlichen Sinn erteilt worden wäre. Zwar beschloss der Gemeinderat der Stadt Wien eine (An-)Weisung an die Mitbeteiligte über die Mittelverwendung, allerdings ist die Stadt Wien nicht "Alleingesellschafterin" der Mitbeteiligten, sondern - wie auch die belangte Behörde feststellte - neben der Wiener Stadterneuerungsgesellschaft Mitgesellschafterin.

Die belangte Behörde traf in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass die letztgenannte Gesellschaft Anteile an der Mitbeteiligten "als Treuhänder" halte; dies rechtfertigt jedoch nicht die Schlussfolgerung, dass damit der Willensentschluss des Gesellschafters Stadt Wien einen Willenentschluss des weiteren Gesellschafters Wiener

Stadterneuerungsgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht ersetzen oder obsolet machen würde. Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. November 2005, Zl. 2005/16/0040). Daraus folgt, dass auch unter der Annahme eines - nicht näher spezifizierten - Treuhandverhältnisses der Wiener Stadterneuerungsgesellschaft die Rechtsstellung eines Gesellschafters der Mitbeteiligten zukam. Da ausgehend von den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen die "Anweisung" über die Mittelverwendung nur von einem Gesellschafter und offenbar außerhalb einer Generalversammlung beschlossen wurde, vermochte dies keine gesellschaftsrechtlich bindenden Wirkungen gegenüber der Mitbeteiligten zu entfalten.

Soweit die belangte Behörde und die Mitbeteiligte vor dem Hintergrund der wiedergegebenen Judikatur des EuGH einer wirtschaftliche Betrachtungsweise das Wort reden, kann eine solche nicht so weit reichen, gesellschaftsrechtlich vorgesehene notwendige Voraussetzungen für das Vorliegen einer Weisung an die Geschäftsführung und damit einer Zurechenbarkeit von Leistungen zu übergehen. So führte der EuGH im genannten Urteil vom 17. Oktober 2002 - Develop abschließend tragend aus (Rz. 28), es sei Sache des nationalen Gerichtes in Anbetracht der Umstände der bei ihm anhängigen Rechtssache zu entscheiden, ob die Zahlung eines finanziellen Betrages zu einem Zweck erfolge oder mit diesem in einem notwendigen Zusammenhang stehe oder jemandem zuzurechnen sei. Daraus ist abzuleiten, dass auch bei der vom EuGH geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise die nach den Regelungen des Mitgliedstaates vorgesehenen notwendigen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für eine Zurechnung nicht außer Betracht zu lassen sind.

Wenn die Mitbeteiligte in ihrer Gegenschrift vorbringt, eine "Dispositionsfreiheit" (über die zugewiesenen Geldmittel) liege auf Grund der klaren Weisung der Stadt Wien, welcher Nutzung die Mittel zuzuführen seien, nicht vor, vielmehr hätte die Mitbeteiligte bei Nichtbeachtung der Weisung ihres Gesellschafters Stadt Wien "mit der Erlassung gesellschaftsrechtlicher und disziplinärer Konsequenzen zu rechnen", erweist sich dies vor dem Hintergrund der dargelegten gesellschaftsrechtlichen Rechtslage als nicht nachvollziehbar. Schließlich spricht die Mitbeteiligte auch im Übrigen in ihrer Gegenschrift wiederholt nur von der "Gesellschafterweisung der Stadt Wien", ohne einen Gesellschafterbeschluss unter Mitwirkung der weiteren Gesellschafterin zu behaupten.

Liegt nach dem Gesagten keine auf einem Gesellschafterbeschluss beruhende und damit wirksame Weisung an die Geschäftsführung der Mitbeteiligten vor, entbehren die weitergehenden, auf der Annahme einer wirksamen Weisung aufbauenden Überlegungen der belangten Behörde, die der Mitbeteiligten zugeführten Geldmittel seien dieser nicht zur freien Verfügung gestanden und seien deshalb nicht geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte (an der Mitbeteiligten) zu erhöhen, einer Grundlage.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 28. Juni 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 62000J0071 Develop VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2007160027.X00

Im RIS seit

26.07.2007

Zuletzt aktualisiert am

28.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at