jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/4/19 93/16/0044

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.1995

Index

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

Norm

GmbHG;
KVG 1934 §2 Z2;
KVG 1934 §2 Z3 litb;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde der T-Touristik Gesellschaft m.b.H. (vormals T-Fremdenverkehrsgesellschaft m.b.H.) in G, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 22. Dezember 1992, Zl. 359/3-9/Nd-1992, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anläßlich der Generalversammlung vom 25. Oktober 1988 wurde der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin umfassend geändert.

Die hier interessierenden Bestimmungen lauteten auszugsweise:

"Erstens: Das Land Oberösterreich ist einziger Gesellschafter der "T-Fremdenverkehrsgesellschaft m.b.H.".

Drittens: Gegenstand des Unternehmens ist die Errichtung und der Betrieb eines Kur- und Veranstaltungszentrums auf dem Areal der Halbinsel X in G, der Bau und der Betrieb von Seilbahnen und Schleppliften sowie von Restaurants, Hotels und Gaststätten in der T-Region, ferner die Beteiligung an anderen Gesellschaften sowie die Ausübung einer Reisebürokonzession.

Viertens: Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt Schilling fünfzig Millionen (in Worten) und wurde zur Gänze vom

Land Oberösterreich übernommen.

Sechstens: ...

Die Gesellschafter sind verpflichtet, über den Betrag der übernommenen Stammeinlagen hinaus zur Deckung entstandener Verluste weitere Einzahlungen (Nachschüsse) bis zur Höhe des dreifachen Betrages der von jedem Gesellschafter übernommenen Stammeinlage zu leisten, wobei die Geschäftsführer berechtigt sind, die Nachschüsse nach von Ihnen festgestellten Bedarf einzufordern."

Mit Schreiben vom 24. Juni 1991 zeigte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz (im folgenden: Finanzamt) an, daß der Alleingesellschafter Land Oberösterreich per 3. Juni 1991 einen weiteren Teilbetrag in der Höhe von S 3,600.000,-- zur Deckung entstandener Verluste bei ihr geleistet hätte. Es wurde um Übersendung des Gesellschaftsteuerbescheides an den Gesellschafter gebeten.

Anläßlich einer Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin wurde am 11. Februar 1992 festgestellt, daß im Jahre 1991 "Zuschüsse" des Landes Oberösterreich in vier Teilbeträgen mit dem Gesamtbetrag von S 11,856.000,-- (zusätzlich zu den angezeigten S 3,600.000,--) geleistet worden wären.

Mit Bescheid vom 26. Februar 1992 setzte das Finanzamt für den Gesamtbetrag von S 15,456.000,--, den das Land Oberösterreich der Beschwerdeführerin im Jahr 1991 geleistet hat, gemäß § 2 i.V.m. § 9 Abs. 2 KVG die Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % dieser Bemessungsgrundlage vorläufig fest.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, nur ein Gesellschafterzuschuß in Höhe von S 3,600.000,-- unterläge der Gesellschaftsteuer. Bei den weiteren im Jahr 1991 vom Land Oberösterreich geleisteten Beträgen handle es sich um Subventionen, die der Beschwerdeführerin im Rahmen der allgemeinen Förderung des Tourismus durch das Land Oberösterreich gewährt worden seien. Rechtsgrundlage für diese Zahlungen stelle der vom oberösterreichischen Landtag beschlossene Jahresvortrag 1991 dar, der für die Beschwerdeführerin eine Subvention in Höhe von S 13,210.000,-- vorsehe. Diese Förderungsmitteln seien vom Land Oberösterreich nach Maßgabe der allgemeinen Förderungsrichtlichen vergeben worden und in Teilbeträgen von insgesamt S 11,856.000,-- an die Beschwerdeführerin ausbezahlt worden. Das Land Oberösterreich habe diese Leistungen nicht aufgrund seiner Gesellschafterstellung, sondern als öffentlichrechtlicher Subventionsgeber gezahlt. Subventionen, die in gleichem Ausmaß und zu den gleichen Bedingungen wie an Dritte gewährt werden, stellten selbst dann keine gesellschaftsteuerpflichtigen Leistungen dar, wenn der Subventionsgeber zufällig auch Gesellschafter der die Subvention empfangenden Gesellschaft ist.

Ergänzend zu dieser Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die gegenständlichen Zuschüsse dienten der Abdeckung des laufenden Aufwandes der Beschwerdeführerin, aber nicht für genau umrissene Projekte. Ein belegmäßiger Nachweis zur Verwendung dieser Mittel sei nicht möglich bzw. zielführend. Einen vergleichbaren Zuschuß zur Deckung der laufenden Abgänge hätten auch andere Betriebe in Oberösterreich erhalten, die für den Tourismus in Oberösterreich eine tragende Bedeutung aufweisen und an denen das Land Oberösterreich nicht beteiligt sei. Der Zuschuß sei also (im Fremdvergleich) nicht aufgrund der Gesellschafterstellung, sondern wegen der Förderungswürdigkeit des Unternehmens gewährt worden.

Das Finanzamt verwies in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. August 1992 auf den Gesellschaftsvertrag, wonach die Gesellschaft u.a. zu dem Zweck errichtet worden sei, den Tourismus zu fördern. Zuschüsse des Gesellschafters müßten daher zwangsläufig dem Unternehmensgegenstand dienen und seien immer auf Erfüllung dieses Zwecks gerichtet. Es könne keine Rolle spielen, aus welchem budgetären Ansatz der Gesellschafter seinen gesellschaftlichen Verpflichtungen nachkomme. Außerdem sei dem Generalversammlungsprotokoll vom 25. Oktober 1988 zu entnehmen, daß die Gesellschafter verpflichtet seien, Nachschüsse bis zur Höhe von S 150,000.000,-- zu leisten. Auch unter diesem Gesichtspunkt seien die laufenden Einzahlungen der Gesellschafterin zu sehen.

Im Vorlageantrag brachte die Beschwerdeführerin vor, daß ein Gesellschafterbeschluß auf Einforderung von Nachschüssen nicht gefaßt worden sei, weil es sich bei den gegenständlichen Beträgen eben um Subventionen gehandelt habe. Es liege auch kein Gesellschafterzuschuß, sondern eine "echte" Subvention vor. Im Gesellschaftsvertrag (i.d.F. vom 25. Oktober 1988) finde sich kein Hinweis, daß der Zweck der Gesellschaft oder der Unternehmensgegenstand die Förderung des Tourismus sei.

Die Oberösterreichische Landesregierung verwies in ihrer gegenüber der belangten Behörde abgegebenen

Stellungnahme vom 1. Dezember 1991 auf die rechtliche, organisatorische und haushaltsmäßge Trennung zwischen den Bereichen "Gesellschafter" und "Förderer". Erstmals 1991 seien zur Aufrechterhaltung der Liquidität der Beschwerdeführerin Förderungsmittel vorgesehen worden. Diesbezüglich habe die Oberösterreichische Landesregierung in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe gehandelt; dem Land müsse ein Förderungsinteresse unabhängig von seiner Gesellschafterstellung zugebilligt werden.

Dieser Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Im Hinblick auf den Umstand, daß sich im konkreten Fall die Gebietskörperschaft Land Oberösterreich als Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Gesellschaft des privaten Rechts als Alleingesellschafter beteiligt habe, müsse dem in der Verfassung verankerten und im § 114 BAO ausgedrückten Gleichheitsgrundsatz in der Form besondere Beachtung zu Teil werden, daß der öffentlichen Hand, wenn sie sich am allgemeinen Wirtschaftsleben beteilige, keine Sonderstellung zukomme. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stelle der hier gegenständliche Geldfluß an die Gesellschaft eine der Gesellschaftsteuer unterliegende Leistung i.S.d. § 2 Z. 2 KVG dar. Schließlich verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 1974, Zl. 675/73, wonach es sich bei den in Betracht kommenden Subventionen um Leistungen i.S.d. § 2 Z. 3 lit. b KVG handle.

In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem gesetzlich gewährleisteten Recht auf richtige Vorschreibung von Gesellschaftsteuer und richtige Anwendung des KVG insoferne verletzt, als die belangte Behörde die Subvention des Landes Oberösterreich als eine der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegende Leistung wertete. Es wird inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend gemacht,und dessen Aufhebung insoferne begehrt, als Gesellschaftsteuer in einem S 36.000,-- übersteigenden Umfang zugesprochen wurde.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die Gegenschrift der belangten Behörde vor. Die Beschwerdeführerin erstattete eine Gegenäußerung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vorauszuschicken ist, daß das Finanzamt im erstinstanzlichen Bescheid keine Zuordnung zu einem der besonderen Tatbestände des § 2 KVG vorgenommen hat; der Begründung der Berufungsvorentscheidung läßt sich entnehmen, daß das Finanzamt die Vorschreibung sowohl auf § 2 Z. 2 wie auch auf § 2 Z. 3 lit. b stützte. Im angefochtenen Bescheid ging die Berufungsbehörde von der Erfüllung einer Nachschußpflicht i.S.d. § 2 Z. 2 KVG aus; sie verwies aber auch auf die hg. Judikatur, wonach eine Subvention als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG angesehen werden könne.

Was den Tatbestand des § 2 Z. 2 KVG betrifft, ist den Beschwerdeausführungen zuzustimmen. Allein aus der Vereinbarung einer Nachschußpflicht im Gesellschaftsvertrag erwächst der Gesellschaft noch kein Anspruch auf Nachschußleistungen; dieser entsteht erst durch einen Einforderungsbeschluß der Gesellschafter. Vor dem Einforderungsbeschluß stellen die Nachschüsse keinen Vermögenswert der Gesellschaft dar (Reich - Rohrwig, GmbH-Recht, 605). Auch dem GmbH ist keine Bestimmung zu entnehmen, wonach - zwingend, wie die belangte Behörde offenbar meint - jede Leistung eines Gesellschafter an die Gesellschaft in Erfüllung seiner aus dem Gesellschaftsvertrag resultierenden Pflichten erfolgen muß und daß Gesellschafter und Gesellschaft in ihrer Dispositionsfreiheit derart beschränkt sind, als keine anderen Leistungstitel (denkbar wäre auch ein Schenkungsvertrag) vereinbart werden können.

Gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, daß der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Seite 61 f, Randzahlen 1 bis 1.2 samt Rechtsprechung).

Die Freiwilligkeit wurde in dem von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mehrfach herangezogenen Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16. Dezember 1987, BStBl 1988 II 451, 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. Zwar hat auch hier das Land als Gesellschafter in Entsprechung des Legalitätsprinzips Förderungen nach bestimmten Förderungsrichtlinien vergeben, es ist aber nicht hervorgekommen, daß das Land zur Gewährung von Förderungen VERPFLICHTET gewesen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25. März 1993, Zl. 92/16/0146, in dem es um Subventionen einer Gemeinde an eine Sportanlagenges.m.b.H. ging, an der die Gemeinde beteiligt war, die Differenzierung zwischen Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne Gesellschafterstellung als nicht unsachlich angesehen, weil die Gemeinde auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz5, 88, räumen ein, daß die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke das Gesellschafterinteresse nicht ausschließe. Auch im vorliegenden Fall kann das Gesellschafterinteresse nicht in Abrede gestellt werden, hat doch die Oberösterreichische Landesregierung in ihrer Stellungnahme vom 1. Dezember 1992 ausdrücklich angeführt, daß Vorkehrungen für Nachschußleistungen auf Basis der gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen im Voranschlag für 1991 unterblieben, da anzunehmen war, daß Nachschußleistungen aufgrund der Förderungsmittel nicht erforderlich sind.

Neben der Freiwilligkeit der Leistung ist die objektive Eignung, den Wert von Gesellschaftsrechten zu erhöhen, weitere Voraussetzung des § 2 Z. 3 lit. b KVG. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (hg. Erkenntnis vom 30. September 1982, Zl. 82/15/0080); eine Werterhöhung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt (hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1994, 92/16/0089). Überhaupt wird bei Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht (Egly/Klenk Gesellschaftsteuerkommentar4, 148), bzw. soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muß (Kinnebrock/Meulenbergh, aaO, 92).

Zusammenfassend ist daher auch im vorliegenden Fall, wie schon in den genannten Erkenntnissen vom 25. März 1993 und vom 28. März 1974, die Subvention durch eine Gebietskörperschaft an eine Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter die Gebietskörperschaft ist, als freiwillige Leistung anzusehen, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die belangte Behörde hat daher im Ergebnis zu Recht die Vorschreibung durch das Finanzamt gebilligt, sodaß die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1993160044.X00

Im RIS seit

11.06.2001

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at