

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/25 92/16/0146

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.03.1993

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

32/06 Verkehrsteuern;

## Norm

KVG 1934 §2 Z3 litb;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde der A-Sportanlagen GmbH in X, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in X, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Juni 1992, Zl. 60.219-6/92, soweit diese den Gesellschaftsteuer-Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck vom 23. März 1989, St Nr. 93/229-89, betrifft, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Gemeinde X und der Fremdenverkehrsverband X haben mit Notariatsakt vom 12. Juni 1984 die A-Sportanlagen X Gesellschaft m.b.H. (in der Folge: Gesellschaft m.b.H.) mit einem Stammkapital in der Höhe von S 1.000.000,-- (Stammeinlage der Gesellschafter je S 500.000,--) errichtet. Gegenstand des Unternehmens ist laut Notariatsakt die Errichtung, der Betrieb und die Verpachtung von Sporteinrichtungen aller Art, die Durchführung von Veranstaltungen aller Art, insbesondere von Sport- und Freizeitveranstaltungen, die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung bei anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand sowie der Erwerb und die Pachtung von solchen Unternehmen und weiters der Betrieb aller zur Förderung der Unternehmensgegenstände notwendigen und nützlichen Geschäfte und Geschäftszweige.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck (in der Folge: Finanzamt) stellte im Zuge einer Kapitalverkehrsteuerprüfung fest, daß die Gesellschafter der Gesellschaft m.b.H. in den Jahren 1984 bis 1987 Zuschüsse geleistet hätten und zwar u.a. die Gemeinde X bislang un versteuerte Baukostenzuschüsse in der Höhe von insgesamt S 11.953.684,--.

Mit Gesellschaftsteuer-Bescheid vom 23. März 1989, StNr. 93/229-89, hat das Finanzamt der Beschwerdeführerin Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 239.074,-- vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, der Zuschuß der Gemeinde X stelle niemals eine "freiwillige Leistung" dar, die aus der Gesellschaftereigenschaft abzuleiten sei. Der Gesellschaftsteuer unterlägen nur Leistungen, die der Gesellschafter ohne gesetzlichen oder vertraglichen Zwang an die Gesellschaft erbringe. Diese Leistungen seien jedoch der Gesellschaft kraft freien Beschlußrechtes der Gemeinde gewährt worden. Diese Zuschüsse der Gemeinde erfolgten zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern als Subventionen, die überdies auch anderen Wirtschaftsgebilden, an denen die Gemeinde nicht beteiligt sei, gewährt würden. Im Bundesgesetz vom 6. November 1985, BGBl. Nr. 484, habe der Gesetzgeber expressis verbis bestimmt, daß die aus öffentlichen Mitteln zu gewährenden Zuschüsse als Zuwendungen im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 zu gelten hätten und daher echte Subventionen und keine Gesellschaftereinlagen darstellten. Die Zuschüsse hätte die Gemeinde, wie bereits angeführt, auch an jede andere Gesellschaft bzw. jeden anderen Bauträger gewährt.

Beispielsweise sei im vorliegenden Fall der Zuschuß des Bundes und des Landes auch von der Übernahme eines Anteiles der Gemeinde X abhängig gemacht worden. Den Gebietskörperschaften komme in diesen Fällen das Recht zu, durch Beschluß materielles Recht zu schaffen. Da die im Bescheid angeführten Baukostenzuschüsse nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung beruhten und die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes ausreichend gewesen sei, könne von einer freiwilligen Leistung nicht gesprochen werden. Aus diesem Grund seien die Zuschüsse der Gemeinde X nicht der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Weiters erscheine das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 1974, Zl. 625/73, nicht anwendbar bzw. sei es durch die Klarstellung im Bundesgesetzblatt überholt.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. August 1989 keine Folge und führte in der Begründung aus, Leistungen seien freiwillig, wenn sie nicht auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis oder Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf Grund besonderer Vereinbarungen bewirkt würden. Die Leistungen seien kraft freien Beschlußrechtes der Gemeinde erfolgt, also nicht auf Grund von Verpflichtungen. Für die Erhebung der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG sei weiters Voraussetzung, daß die Leistungen geeignet seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, und der Leistende zum Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses Gesellschafter sei. Die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes seien für die Gesellschaftsteuer unmaßgeblich.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die Beschwerdeführerin zusätzlich geltend, daß es sich bei den strittigen Baukostenzuschüssen um Leistungen handle, die weder das Gesellschaftskapital noch die Rechte der Gesellschafter beeinflussten. Da es sich hierbei um sogenannte neutrale Leistungen handle, seien diese nicht der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Durch die gegenständliche Vorschreibung würden die öffentliche Hand bzw. die von ihr gegründeten Kapitalgesellschaften in unsachlicher Weise schlechter gestellt als andere Kapitalgesellschaften.

Im weiteren Verfahren vertrat die Beschwerdeführerin zum Teil über Vorhalt in ergänzenden Schriftsätzen die Ansicht, daß die erbrachten Baukostenzuschüsse nicht der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z. 3 KVG unterlägen.

Mit der nunmehr, nur betreffend die Entscheidung über die Berufung gegen den oben erwähnten Bescheid des Finanzamtes vom 23. März 1989, StNr. 93/229-89, angefochtenen Berufungsentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und führte aus, es handle sich bei dem von der Beschwerdeführerin errichteten Objekt um eine Mehrzweckhalle für Kongresse und Tennis samt den zugehörigen Räumlichkeiten. Im Untergeschoß der Halle befänden sich eine Parkgarage mit ca. 85 Abstellplätzen. Die Halle sei für die "nordische Schi-Weltmeisterschaft 1985" errichtet worden und sollte in der Folge einem vom Bund unterstützten nordischen Schileistungszentrum dienen. Diese Zwecke seien mit dem im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 1974, Zl. 625/73, angeführten Zweck (Kongreßhausbau) vergleichbar. Die Bestimmungen des § 2 Z. 3 KVG seien dann anwendbar, wenn die in dieser Gesetzesstelle angeführten Voraussetzungen erfüllt seien. Es stehe außer Streit, daß die Gemeinde Gesellschafterin der Beschwerdeführerin sei. Diese Gesellschafterstellung könne nicht durch einen Gemeinderatsbeschluß suspendiert werden. Nur dann, wenn eine Gemeinde einer Gesellschaft mit gleichem Gesellschaftszweck Zuwendungen gewähre, ohne selbst an der Gesellschaft beteiligt zu sein, seien die Voraussetzungen für die Erhebung der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z. 3 KVG nicht erfüllt. Der Einwand, es werde zwischen Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne

Gesellschafterstellung in unsachlicher Weise differenziert, sei nicht begründet, weil eine Gemeinde mit Gesellschafterstellung auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolge. Es liege nicht im Ermessen der Gemeinde, zu bestimmen, welche Agenden zum Hoheitsbereich einer Gemeinde gehörten. Es sei deshalb der Einwand nicht zutreffend, daß die Leistungen auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhten und daher nicht freiwillig seien. Analog dem genannten Erkenntnis sei ein Stammkapital von S 1,000.000,- (bei einer Bilanzsumme von S 36,899.066,- zuzüglich S 18,000.000,- abzüglich Afa - laut Bilanz zum 31. Dezember 1987) zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes nicht ausreichend gewesen, und deshalb hätten die Baukostenzuschüsse der Verbreitung des Gesellschaftskapitals gedient und wären objektiv geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Ein Nachweis der tatsächlichen Werterhöhung sei nicht erforderlich. Dabei komme es auf die bilanzmäßige Behandlung der Zuwendungen nicht an. Im genannten Erkenntnis habe der Einwand, es handle sich um Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 34 EStG 1967, ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung geführt. Bei den Baukostenzuschüssen zur Errichtung der obgenannten Bauten handle es sich um Leistungen, die dem Zweck der Gesellschaft dienten und damit das Gesellschaftskapital und die Rechte der Gesellschafter beeinflussten. Diese Zweckwidmung sei nicht steuerschädlich und es lägen somit keine neutralen Leistungen vor. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. November 1969, Zl. 1892/68, betreffe einen nicht vergleichbaren Sachverhalt. Der Hinweis auf das Gesetz vom 6. November 1985, BGBl. Nr. 484, sei nicht zielführend, weil die Einstufung von Zuschüssen als Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 2 Z. 3 KVG nicht ausschließe. Gemäß einem Erkenntnis des Bundesfinanzhofes vom 16. Dezember 1987, I R 393/83, liege eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung insoweit vor, als die Gemeinde einen Geldbetrag als Eigenmittel an ihre Gemeinde-G.m.b.H. leiste, damit diese ihn zusammen mit den Landeszuschüssen zweckgebunden verwende. Hingegen sei keine gesellschaftsteuerpflichtige Verwendung im Sinne des § 2 Z. 3 KVG anzunehmen, wenn die Gemeinde Zuschüsse, die ihr vom Land zweckgebunden bewilligt worden seien, einer Gemeinde-G.m.b.H. zuleite, damit diese die Zuschüsse dem gebundenen Zweck zuführe. Der Umstand, daß das Land Tirol und die Republik Österreich die Zuschüsse unter der Bedingung geleistet hätten, daß auch die Gemeinde Zuschüsse gewähre, stehe der Steuerpflicht gemäß § 2 Z. 3 KVG nicht entgegen. Die belangte Behörde versagte weiters die Anwendung der Ausnahme von der Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG, da der satzungsmäßige und der tatsächliche Gegenstand der Beschwerdeführerin nicht die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, der öffentliche Verkehr oder der Hafenbetrieb (Versorgungsbetriebe) sei. Der öffentliche Verkehr scheidet als Gegenstand auch dann aus, wenn im Zusammenhang mit den obgenannten Baulichkeiten noch eine Tiefgarage mit ca. 85 Autoabstellplätzen geschaffen worden sei. Außerdem seien an der

Beschwerdeführerin neben der Gemeinde und dem Fremdenverkehrsverband X noch viele atypische stille Gesellschafter beteiligt. Die Golfakademie möge als gesondeter Zweigbetrieb geführt werden, Rechtsträger sei aber trotzdem die Beschwerdeführerin.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf gesetzmäßige Abgabenvorschreibung, namentlich daß zu ihren Lasten keine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z. 3 KVG festgestellt werde, beschwert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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).

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, ZI. 82/15/0080).

Unbestritten ist die Gemeinde X Gesellschafterin der Gesellschaft m.b.H. und sie hat dieser Gesellschaft Baukostenzuschüsse von ca. S 12,000.000,-- geleistet. Zu der Behauptung, daß sie diese Leistung "nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter", sondern als öffentlich-rechtliche Körperschaft (Subvention) und zweckgebunden zur Anschaffung von Anlagevermögen sowie jedem gegenüber erbracht hätte, der sich zum Bau der Anlage bereiterklärt hätte, ist zu bemerken, daß die Beschwerdeführerin keinen Grund aufzeigen konnte, der den Leistungen der Gemeinde die Freiwilligkeit genommen hätte, ohne damit dann allenfalls den Tatbestand des § 2 Z. 2 KVG zu erfüllen.

Wenn die belangte Behörde dem Einwand, es werde zwischen

Zuschüssen einer Gemeinde mit Gesellschafterstellung und Zuschüssen einer Gemeinde ohne Gesellschafterstellung in unsachlicherweise differenziert, damit entgegentritt, daß eine Gemeinde mit Gesellschafterstellung auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt, dann ist diese Feststellung nicht unbegründet. Jedenfalls hat die Beschwerdeführerin es unterlassen, diese Feststellung zu entkräften.

Die Steuerfreiheit der Leistungen der Gemeinde ist nicht schon deshalb gegeben, weil diese Leistungen Voraussetzung für die Zuschüsse von Land und Bund gewesen sein sollen (vgl. BFH vom 16. Dezember 1987, I R 393/83, BStBl. 1988 II 451).

Der Gesellschaftsteuer, unterliegen zwar nur jene Leistungen, mit denen der erwähnte Erfolg, nämlich die Verbreiterung des Gesellschaftskapitals oder die Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter verbunden ist. Leistungen, die der Durchführung eines Austausches dienen oder als bloßer Ersatz für bestimmte, nicht dem Zweck der Gesellschaft entsprechende Aufwendungen anzusehen sind, also Leistungen, die das Gesellschaftskapital oder die Rechte der Gesellschafter nicht beeinflussen (sogenannte neutrale Leistungen), sind nicht mit der Gesellschaftsteuer zu belegen (vgl. hg. Erkenntnis vom 28. März 1974, ZI. 625/73, Slg. Nr. 4666 IF).

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin war unter anderem die Errichtung von Sportanlagen. Die erbrachten Leistungen ermöglichten es, diesen Gesellschaftszweck zu erfüllen. Sie dienten der Verbreiterung des Gesellschaftskapitals und waren fraglos objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Überdies ist die bilanzmäßige Behandlung der in Streit stehenden Zuwendungen unbeachtlich und zwar auch dann, wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, daß ein großer Unterschied bestehe, ob der Zuschuß als Gesellschaftereinlage oder als Subvention zu bilanzieren sei (nochmals hg. Erkenntnis vom 28. März 1974, Zl. 625/73).

Wenn die Beschwerde vorbringt, die Auffassung der Steuerfreiheit der Kapitalzuwendungen sei allgemein vertreten worden, und sich dabei auf einen Artikel in der Österreichischen Steuerzeitung und auf das Bundesgesetz vom 6. November 1985, BGBl. Nr. 484, beruft, übersieht sie, daß dieser Artikel "Zuschüsse und Zuwendungen des Gesellschafters im Körperschaftssteuerrecht" und das "Bundesgesetz vom 6. November 1985 über die Gewährung von Zuschüssen an Gesellschaften, an denen der Bund mehrheitlich beteiligt ist" keine für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutsamen kapitalverkehrssteuerrechtlichen Aussagen enthalten. Das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis vom 28. März 1974, Zl. 625/73, kann daher dadurch nicht als überholt angesehen werden.

Die belangte Behörde befindet sich weiters im Recht, wenn sie entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin den Zuschuß an den Teilbetrieb Golfakademie kapitalverkehrssteuerrechtlich nicht anders als die Baukostenzuschüsse behandelt hat.

Da bei der gegebenen Sachlage die "Überprüfung der Gemeinderatsbeschlüsse" ohne Bedeutung für die Frage ist, ob eine freiwillige Leistung der Gesellschafterin i.S.d. KVG vorliegt, und sonst keine relevanten Verfahrensmängel dargetan wurden, ist auch die Verfahrensrüge unbegründet.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1992160146.X00

**Im RIS seit**

11.06.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

13.02.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)