



GZ. RV/0176-G/10,
miterledigt RV/0168-G/10,
RV/0169-G/10, RV/0170-G/10,
RV/0171-G/10, RV/0172-G/10,
RV/0173-G/10, RV/0174-G/10,
RV/0175-G/10, RV/0178-G/10,
RV/0179-G/10, RV/0181-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der H, vertreten durch Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft mbH, 8011 Graz, Brückenkopfgasse 1/2. OG, vom 21. Juni 2006 bzw. 28. Dezember 2009 gegen die unten angeführten Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Nr.	ErfNr. des FA	Datum des Bescheides	RV des UFS
1	1	26.5.2006	0176-G/10
2	2	26.11.2009	0168-G/10
3	3	26.11.2009	0169-G/10
4	4	26.11.2009	0170-G/10
5	5	26.11.2009	0171-G/10
6	6	26.11.2009	0172-G/10
7	7	26.11.2009	0173-G/10
8	8	26.11.2009	0174-G/10
9	9	26.11.2009	0175-G/10

10	10	26.11.2009	0178-G/10
11	11	26.11.2009	0179-G/10
12	12	26.11.2009	0181-G/10

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Gesellschaftsteuerpflicht für 12 Zuschüsse der Stadt X an die XY AG in den Jahren 2004 bis 2007. Auf Grund des im Wesentlichen gleichartigen Sachverhaltes wurden die Berufungen aus verwaltungsökonomischen Gründen in einem Sammelverfahren verbunden.

Mit Gesellschaftsteuererklärung hat die XY AG jeweils bekanntgegeben, dass auf der Grundlage von einzelnen Finanzierungsverträgen die Stadt X zur Stärkung der Eigenkapitalbasis einen Gesellschafterzuschuss für verschiedene Planungs- und Baumaßnahmen im Verkehrsbereich leistet. Es handelt sich dabei um folgende Zuschüsse:

Ad Nr.	Finanzierungsvertrag	Zuschuss	Steuer
1	13.7.2005	433.000,00	4.330,00
2	18.12.2007	3.000.000,00	30.000,00
3	6.12.2006	30.741,00	307,41
4	21.7.2006	4.000.000,00	40.000,00
5	15.12.2005	196.500,00	1.965,00
6	4.10.2005	21.399.000,00	213.990,00
7	18.10.2007	210.000,00	2.100,00
8	8.1.2007	70.000,00	700,00
9	13.9.2007	174.000,00	1.740,00
10	23.12.2004	11.900.000,00	119.000,00

11	11.11.2004	8,684.000,00	86.840,00
12	17.8.2004	69.000,00	690,00

Gleichzeitig mit der Anmeldung wurde die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG geltend gemacht, weil es sich bei der XY AG um einen Betrieb handle, der die Bevölkerung mit öffentlichen Verkehr versorge und die Anteile von der Stadt X zu 99,46 % und von der Y mbH zu 0,54% - treuhändig für die Stadt X - gehalten werden.

Mit oben angeführten Bescheiden vom 26. Mai 2006 bzw. 26. November 2009 setzte das Finanzamt Graz-Umgebung für diese Gesellschafterzuschüsse Gesellschaftsteuer fest. Gegen diese Vorschriften wurde Berufung erhoben und auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16.6.1979, B 421/77 verwiesen, wonach die Steuerbefreiung auch bei Vorliegen eines Treuhandverhältnisses gegeben sei, wenn der wirtschaftliche Erfolg ausschließlich eine Gebietskörperschaft treffe. Gemäß der Treuhandvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Stadt X als Treugeber einerseits und der Y mbH, im Folgenden kurz Y. genannt, andererseits, betreffend den treuhändigen Erwerb von Aktien der XY AG sei die Y. verpflichtet, alle ihr auf Grund dieser Aktien zukommenden Anteile am Bilanzgewinn der XY AG unverzüglich an die Stadt X als Treugeber auszuzahlen bzw. nach deren Weisungen zu verwenden und wären die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 6 Abs. 1 KVG gegeben. Gleichzeitig wurde die Treuhandvereinbarung vom 7. November 2002 vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2009 wurde über die Berufung gegen den Bescheid Nr. 1 abschlägig entschieden und wurde in der Begründung auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach das Wort „ausschließlich“ eine 100%ige Beteiligung verlange. Eine mittelbare Beteiligung einer Gebietskörperschaft im Wege einer Kapitalgesellschaft genüge nicht und wurde auf einen Erlass des BMF verwiesen, der nach einer im Jahre 2006 stattgefundenen Bundessteuertagung für Gebühren und Verkehrsteuern herausgegeben wurde (BMF-010206/0050-VI/5/2008 vom 7. Mai 2008).

Gegen diese Entscheidung wurde am 28. Dezember 2009 der Vorlageantrag gestellt. In einer ergänzenden Begründung vom 9. Februar 2010 wurde ausgeführt, dass sämtlichen VwGH Erkenntnissen die Frage zugrunde lag, ob aus dem Wort „gehören“ abzuleiten sei, dass eine unmittelbare Beteiligung der Gebietskörperschaft an den Versorgungsbetrieben vorliegen müsse, oder ob eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft genüge, wobei der VwGH eine unmittelbare Beteiligung fordere. In keinem dieser Erkenntnisse habe sich der VwGH jedoch mit der Frage beschäftigt, ob bei einer offen gelegten Treuhandenschaft die Anteile dem Treuhänder oder dem Treugeber zuzurechnen seien. Über diese Frage habe der VfGH mit Erkenntnis vom 16. Juni 1979 entschieden, indem er einen Bescheid betreffend die

Nichtanerkennung der Steuerbefreiung bei Vorliegen einer Treuhandenschaft aufgehoben habe. Die Verweigerung der Steuerbefreiung sei einer Gesetzlosigkeit gleichzuhalten. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt.

Gegen die restlichen 11 Gesellschaftsteuerbescheide wurden gleichzeitig am 28. Dezember 2009 Berufungen eingebracht und wurde ebenfalls am 9. Februar 2010 eine ergänzende Begründung mit einem Antrag auf mündliche Verhandlung erstattet. Diese Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 11. November 2011 verfasste das Finanzamt an den UFS einen Nachtragsbericht, der am 14. November 2011 einlangte. Darin wurden ua. Änderungen und Entwicklungen des Sachverhaltes bekanntgegeben, die allenfalls bei einer Nachversteuerung im Sinne des § 6 Abs. 2 KVG eine Rolle spielen könnten. So hätten sich zwischenzeitig die Beteiligungsverhältnisse an der XY AG (nunmehr: H.) geändert, die Y. hielte nur mehr 0,15697 % am Stammkapital der H. oder sei eventuell gar nicht mehr beteiligt. Weiters hätten sich die Beteiligungsverhältnisse bei der Minderheitsgesellschafterin, der Y. , geändert. Die Stadt X sei nur bis Februar 2011 Alleingesellschafterin der Y. gewesen, danach sei neben der Stadt (99,5%) auch die H. zu 0,5% beteiligt.

Ungeklärt sei auch der Charakter der H. als Versorgungsbetrieb. Mit einem Sacheinlagevertrag vom 21. Dezember 2010 sei – kurzgefasst - der Geschäftsbereich „Wirtschaftsbetriebe und Kanalbauamt“ mit Vermögensgegenständen im Wert von mindestens 35,465.433,17 € in die H. aufgenommen worden. Auch könne die Verschmelzung der H. als übernehmende Gesellschaft mit der Z Abfall- Entsorgungs- und VerwertungsGmbH vom 31. Mai 2011 im Sinne der Nachversteuerungsbestimmung von Bedeutung sein.

Weiters wurde in einem rechtlichen Vorbringen noch auf zwei weitere VwGH-Erkenntnisse aus den Jahren 1959 und 1971 hingewiesen, wonach eine mittelbare Beteiligung einer Gebietskörperschaft für die Steuerfreiheit nicht genüge. Im gegenständlichen Fall liege eine Volltreuhandenschaft vor und wurde in weiterführenden Ausführungen generell zum Thema Treuhandenschaft im Gesellschaftssteuerrecht betont, dass die Tatbestände des KVG an zivilrechtliche Begriffe anknüpfen und der Treuhänder als Gesellschafter anzusehen sei und seine Leistungen der Gesellschaftsteuer unterliegen. Aus der Judikatur des EuGH (Anmerkung: zu den Großmutterzuschüssen) ergebe sich, dass nicht ein Gesellschaftsanteil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, also nach § 24 BAO, zugerechnet werde, sondern dass in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wem die Leistung – unabhängig von deren tatsächlichen Herkunft – zuzurechnen ist bzw. wer – unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger – der eigentliche Empfänger der Leistungen ist.

Zu der von der Berufungswerberin, kurz Bw., herangezogenen VfGH-Entscheidung B 421/77 wurde angemerkt, dass der VfGH allein aus dem Kontext heraus, dass zum damaligen Zeitpunkt eine Ein-Mann-Gründung einer Aktiengesellschaft nicht möglich war und ein Gründungshelfer benötigt wurde, die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geboten schien. Die Ansicht des VfGH betreffe nur einen eingeschränkten Anwendungsbereich und sei inzwischen als überholt anzusehen, weil nach einem Beschluss des VfGH vom 26.2.1996, B 2454/94-8 in anderen Fällen bloß mittelbarer Beteiligung keine Verfassungswidrigkeit des § 7 Abs. 1 Z 2 KVG festgestellt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe zudem auch nach Ergehen dieses Erkenntnisses des VfGH mit Entscheidungen vom 27.4.1987, 85/15/0325 und vom 7.12.2000, 2000/16/0011 seine ständige Rechtsprechung bezüglich der Versagung der Steuerbefreiung bei mittelbarer Beteiligung einer Gebietskörperschaft wiederholt.

Bezweifelt wurde auch eine weitere Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung, nämlich, dass die Erträge der Gesellschaft ausschließlich der Gebietskörperschaft zufließen.

Die unverzügliche Auszahlung der der Treuhänderin zukommenden Dividende lt. der Treuhandvereinbarung setze voraus, dass die Treuhänderin ihrerseits einen „Reingewinn“ erziele und diesen durch ihre Organe zur Ausschüttung beschließe und daraus der Höhe nach den Anteil der Treugeberin bedecken kann. Das ausschließliche Zufließen der Erträge der Bw. nur an die Stadt X sei unter Berücksichtigung der Ausgestaltung, Einnahmen- und Vermögensstruktur der Y. und deren Funktion als Ausgliederungsgesellschaft nicht gewährleistet. Zudem habe diese Gesellschaft selbst einen umfangreichen operativen Geschäftszweck.

Zugestanden wurde, dass es sich im Zeitraum der strittigen Zuschüsse um ein Versorgungsunternehmen mit Branchenmix gehandelt habe. Da allerdings die weiteren Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, das „ausschließliche Gehören“ und das „ausschließliche Zufließen der Erträge“ an die Gebietskörperschaft nicht vorliegen, sei in keinem der Fälle die Steuerbefreiung anzuwenden.

Für den Fall, dass diese Ansicht des Finanzamtes nicht geteilt werden würde, merkte das Finanzamt an, dass allenfalls eine Nachversteuerung im Sinne des § 6 Abs. 2 KVG vorzunehmen sei.

Der Bw. wurden die Ausführungen des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht. In einer Stellungnahme vom 20. Dezember 2011 verwies die Bw. auf KStG Bestimmungen, wonach das Führen eines Versorgungsbetriebsverbundes zulässig sei und stellte fest, dass für jeden Teilbereich der Versorgungsaktivitäten ein eigener Rechnungskreis geführt werde und die

Zuschüsse lediglich für den begünstigten Bereich des öffentlichen Verkehrs geleistet worden seien. Dies sei im Sinne des Erlasses des Ministeriums vom 7. Mai 2008, GZ BMF-010206/0050-VI/5/2008, steuerfrei. Ein Abstellen der begünstigten Bereiche auf prozentuelle Umsatzgrenzen stehe dem Normzweck des § 6 KVG entgegen. Hinsichtlich der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verwies die Bw. weiters auf eine Richtlinie des BMF zur Durchführung des KVG im Zusammenhang mit EuGH-Entscheidungen und eine VwGH-Entscheidung zu Zuschussleistungen des Treugebers. Hinsichtlich der Voraussetzung des Zufließens der Erträge an die Gebietskörperschaft stellte sie dar, dass die Bilanzgewinne 2007 bis 2009 stets durch Beschlüsse der Hauptversammlung zur Gänze an die Stadt X zur Ausschüttung gelangt seien und in den restlichen Jahren keine Gewinnausschüttungen vorgelegen seien.

Das Finanzamt verfasste am 31. Jänner 2012 zu der Replik der Bw. wiederum Ausführungen, warum die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zur Anwendung kommen solle und meinte, dass nur dann, wenn in der Satzung ausgeschlossen wäre, dass der Y. Gewinnanteile zukommen, das Zufließen der Erträge an die Gebietskörperschaft gesichert wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob für die zwölf Zuschüsse der Stadt X Gesellschaftsteuerpflicht besteht oder ob die Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#) für Versorgungsbetriebe zur Anwendung zu gelangen hat.

1. Zur Steuerpflicht der Zuschussleistungen

Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) Zuschüsse als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Von der Besteuerung sind ausgenommen die im § 2 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 an der Gesellschaft ausschließlich dem Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge der Gesellschaft ausschließlich diesen Körperschaften zufließen ([§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#)).

Im gegenständlichen Fall war an der Bw., der XY AG, die Stadt X zu 99,46% und die Gemeinden A, B, C und D zu insgesamt 0,54% als Aktionäre beteiligt.

Im Zeitraum Juni bis Oktober 2003 haben diese vier auswärtigen Gemeinden ihre Aktien auf die Y mbH (kurz Y. genannt) übertragen. Vor der Abtretung der Aktien hat die Stadt X mit dieser GmbH am 7. November 2002 eine Treuhandvereinbarung abgeschlossen, wonach die GmbH die Aktien nicht auf eigene Rechnung erwerben soll, sondern als Treuhänderin für die Stadt X, die ihr das erforderliche Kapital zur Verfügung stellt.

Nach Punkt 3 der Vereinbarung verpflichtet sich die Treuhänderin mit Wirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger ua. über die Aktien ohne ausdrückliche Zustimmung der Treugeberin nicht zu verfügen und den ihr zukommenden Anteil am Reingewinn unverzüglich der Treugeberin auszuzahlen bzw. nach deren Weisungen zu verwenden, weiters das Stimmrecht nur entsprechend den ihr erteilten Aufträgen der Treugeberin auszuüben und die Aktien jederzeit unentgeltlich an die Treugeberin selbst oder an von dieser namhaft gemachte dritte Personen abzutreten. Gleichzeitig wurde durch die Treuehmerin ein Abtretungsanbot der Aktien an die Treugeberin gestellt, das jederzeit durch einseitige Erklärung angenommen werden kann. Es handelt sich bei der Vereinbarung um eine Volltreuhand.

An der GmbH ist zum fraglichen Zeitpunkt der Zuschussleistungen ausschließlich die Stadt X beteiligt. In der Folge wurden seitens der Stadt X in den Jahren 2004 bis 2007 immer wieder Zuschüsse an die Bw. für Bau- und Planungsmaßnahmen der Verkehrsbetriebe im Rahmen von Finanzierungsverträgen getätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bisher in einer Reihe von Entscheidungen (VwGH 28.9.1959, [1566/58](#); VwGH 6.5.1963, 612/60; VwGH 4.3.1971, 779/70; VwGH 13.5.1971, 941/70; VwGH 27.4.1987, [85/15/0325](#); VwGH 7.12.2000, [2000/16/0011](#)) mit Fällen beschäftigt, in denen neben einer Gebietskörperschaft auch eine juristische Person des Privatrechtes an dem Versorgungsbetrieb (wenn auch zu kleinsten Anteilen) beteiligt war. In all diesen Fällen forderte der Gerichtshof eine unmittelbare Beteiligung der Gebietskörperschaft, um die Befreiungsbestimmung des [§ 6 KVG](#) zur Anwendung gelangen zu lassen.

In Zl. 1566/58 aus dem Jahr 1959 wird ausgeführt, dass der Begriff „gehören“ eine unmittelbare Rechtsbeziehung zu einer Person verlange und durch den Wortlaut der Bestimmung die Begünstigung auch einer bloß mittelbaren Beteiligung einer öffentlichen Körperschaft nicht gedeckt sei. Zudem war in diesem Fall nicht gegeben, dass die Erträge ausschließlich der beteiligten Gebietskörperschaft zufließen, sondern dienten sie zum Teil auch den finanziellen Bedürfnissen der Landesgesellschaft.

In Zl. 612/60 des Jahres 1963 wird darauf hingewiesen, dass Befreiungsbestimmungen eng auszulegen sind und die ebenfalls beteiligte Landesgesellschaft nur im weiteren Sinne zur „öffentlichen Hand“ zu rechnen ist.

In Zl. 779/70 des Jahres 1971 wurde es als rechtlich erheblich angesehen, dass der Begriff „gehören“ nur als unmittelbarer Anteilsbesitz einer Gebietskörperschaft an einer Kapitalgesellschaft zu verstehen ist.

Das Erkenntnis Zl. 941/70 vom 13.5.1971 spricht davon, dass der vom Gesetzgeber gewählte Ausdruck „ausschließlich“ eindeutig ist und nichts anderes besagt: als ohne jede, also auch nur die geringste Ausnahme.

Auch in Zl. 85/15/0325 aus dem Jahre 1987 bekräftigt der VwGH die Aussage, dass der Gesetzgeber bei der Befreiungsbestimmung des KVG den unmittelbaren Anteilsbesitz im Auge hatte.

Zl. 2000/16/0011 des Jahres 2000 bestätigt die bisherige Judikaturlinie des VwGH.

Im Erkenntnis vom 16.6.1979, B 421/77 beschäftigte sich auch der Verfassungsgerichtshof mit der Befreiungsbestimmung für Versorgungsbetriebe. Anders als in den Fällen, die an den VwGH herangetragen worden sind, lag hier eine Aktiengesellschaft vor, die von der Stadt L und einer GmbH gegründet worden ist, die als Treuhänderin für die Stadt L fungierte.

Die GmbH fungierte als Gründungshelferin (damals war eine Ein-Mann-Gründung einer AG aktienrechtlich nicht möglich) und trat ihre Aktie nach 10 Tagen an die Stadt L ab. Der VfGH betonte, dass es nicht um die Frage ginge, ob es für die Steuerbefreiung genüge, wenn die Gesellschaftsanteile einer Gesellschaft zustehen, die ihrerseits einer Gebietskörperschaft gehöre, sondern ob die von der GmbH übernommene Aktie angesichts des Treuhandverhältnisses iS des [§ 24 Abs. 1 lit. c BAO](#) der Stadt L zuzurechnen sei. Da kein Abgabengebiet von vornherein zur Gänze von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ ausgeschlossen sei und der Wortlaut des damaligen § 7 Abs. 1 Z 2 KVG (entspricht dem heutigen [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#)) auf wirtschaftliche Merkmale abstelle (der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens müsse ausschließlich die Gebietskörperschaft treffen), sei die Anwendung des [§ 24 BAO](#) geboten und die Verweigerung der gesetzlichen Steuerbegünstigung stelle einen Eingriff in das Eigentumsrecht dar.

Da § 7 Abs. 1 Z 2 KVG seiner Funktion nach gerade auf wirtschaftliche Merkmale, nämlich darauf abstellt, dass der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens ausschließlich die Gebietskörperschaft trifft, ist auch die Anwendung des § 24 geboten (Takacs, Kommentar zum KVG, Wien 1990, § 7/4).

Im Sinne dieser Judikatur des VfGH vom 16.6.1979, B 421/77 kommt bei der gegenständlichen Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#) im Falle einer Treuhandenschaft eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und - damit verbunden - die Zurechnungsregel des [§ 24 Abs. 1 lit. c BAO](#) zur Anwendung.

Dass diese Ansicht des VfGH in Bezug auf **treuhändig** gehaltene Anteile als überholt anzusehen ist, wie dies das Finanzamt vorbringt, lässt sich aus dem vorgelegten Beschluss des VfGH vom 26.2.1996, B 2454/94-8, nicht ersehen, weil er lediglich auf die Haltung des VwGH zum mittelbaren Anteilsbesitz hinweist und wird in den Kommentaren zum KVG die Bedeutung des Erkenntnisses nicht relativiert (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Orac, 1997, § 6 Rz 4; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, Linde, 2008, § 6 Rz 530). Wenn der VfGH in einer teleologisch-historischen Interpretation auch auf Grund der damals geltenden restriktiven Gründungsvoraussetzungen einer AG zu diesem Ergebnis gelangte, so kann die später erfolgte Lockerung des Gesellschaftsrechtes nicht dazu führen, dass die Bedeutung der allgemeinen Aussagen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise damit verloren geht.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise findet auch im KVG Anwendung. Sie tritt aber, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft, weitgehend in den Hintergrund, ohne jedoch gänzlich verdrängt zu sein (Dorazil, w.o., Einführung, V, Rz 3). So ist die Frage, wer bei einem Treuhandverhältnis als Gesellschafter im Sinne des [§ 5 KVG](#) anzusehen ist, nicht durch eine wirtschaftliche, sondern durch eine zivilrechtliche Betrachtungsweise zu lösen. Gesellschafter ist der Treuhänder und der Treugeber hat keinen Gesellschafterstatus. Daraus ist aber nicht abzuleiten, dass auch bei der Befreiungsbestimmung für Versorgungsbetriebe eine zivilrechtliche Betrachtungsweise zur Anwendung zu gelangen hat. Die Wortwahl des [§ 5 KVG](#) weist keine wirtschaftliche Komponente auf, wie sie im [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#) (Zufließen der Erträge) normiert ist.

Aus demselben Grund ist auch der Hinweis des Finanzamtes auf die Judikatur zum Tatbestand des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) nicht zielführend.

Dem Argument des Finanzamtes, die Richtlinie der EU 69/335/EWG deute darauf hin, dass die Zurechnungsregel nicht zur Anwendung kommen soll, ist die oben zitierte Judikatur des VfGH aus dem Jahre 1979 entgegenzuhalten, dass bei treuhändig für die Gebietskörperschaft gehaltenen Anteilen die Befreiungsbestimmung für Versorgungsbetriebe greift und kann diese Auslegung der Befreiungsbestimmung durch den später erfolgten Beitritt Österreichs zur EU und der damit verbundenen Geltung der Richtlinien nicht zum Nachteil der Bw. geändert werden. Hier wirkt die Versteinerung der Befreiungsvorschrift im Sinne des Art. 7 Abs. 1 der

Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969, [RL 69/335/EWG](#) (idF 85/303/EWG), die sich an die Mitgliedsstaaten richtet.

Artikel 7 Abs. 1 lautet auszugsweise: „Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v.H. oder weniger unterlagen. Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v.H. oder weniger.“

Artikel 8 lautet auszugsweise: „Vorbehaltlich des Artikels 7 Abs. 1 können die Mitgliedstaaten eine Befreiung von der Gesellschaftssteuer auf die in Artikel 4 Abs. 1 und 2 genannten Vorgänge bei folgenden Gesellschaften gewähren: Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe sind, wie Unternehmen, die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen. Wasser-, Gas- oder Elektrizitätswerke, wenn deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz des Staates oder anderer Gebietskörperschaften ist.“

Die zweite Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des [§ 6 KVG](#) für Versorgungsbetriebe ist darin zu sehen, dass die Erträge der Gesellschaft ausschließlich der Stadt X zufließen müssen. Durch Punkt 3 der Treuhandvereinbarung ist sichergestellt, dass die Erträge ausschließlich der Stadt X zukommen, weil darin fixiert ist, dass alle der Y. zukommenden Anteile am Reingewinn der Gesellschaft unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen bzw. nach dessen Weisungen zu verwenden ist.

Das Finanzamt meinte, dass im Falle eines Nullergebnisses oder bei Bilanzverlust der Y. diese Vereinbarung ins Leere gehe und damit nicht gewährleistet sei, dass der Stadt X die Erträge der XY AG zugutekomme und daher die Weiterleitung der Erträge nicht allein im Machtbereich der Treuhänderin gelegen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass in den Jahren, in denen es überhaupt zu einer Gewinnausschüttung der XY AG kommen konnte (2007 bis 2009; der Bilanzgewinn 2005 wurde durch einstimmigen Beschluss der Hauptversammlung vorgetragen), jeweils durch einstimmigen Beschluss der beiden Aktionäre in der Hauptversammlung festgelegt wurde, dass der Bilanzgewinn zu 100% an die Stadt X auszuzahlen ist. Durch diese sich aus dem Treuhandvertrag ergebende Stimmbindung ist jedenfalls gewährleistet, dass es zu keiner Gewinnverteilung an die Y. kommt und ist eine Weiterleitung der Erträge (unter den damit verbundenen Schwierigkeiten in Verlustjahren der Y.) an die Stadt X gar nicht vonnöten.

Wenn das Erkenntnis des VwGH vom 28.9.1959, [1566/58](#) auch davon spricht, dass in dem dort behandelten Fall keine Abrede vorlag, wonach die Dividenden ausschließlich der

Gebietskörperschaft zufließen sollen und die Dividenden daher auch zum Teil der Ausgliederungsgesellschaft zuflossen und deren finanziellen Bedürfnisse abdeckte, so muss auf den Unterschied zur gegenständlichen Sachlage hingewiesen werden. Im gegenständlichen Fall liegt durch die Treuhandvereinbarung eine solche Abrede vor, die die Ausschüttung an die Gebietskörperschaft gewährleistet, weil sich der Treuhänder obligatorisch dazu verpflichtet hat, die Erträge abzuführen und das Stimmrecht nach den Weisungen des Treugebers auszuüben.

Bezüglich der Gewinnverteilung lautet die Satzung der Bw. vom 18. November 2003 in § 19: „Über die Verteilung des Bilanzgewinnes der Gesellschaft entscheidet die Hauptversammlung nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen auf Grund des Vorschlages des Vorstandes und des Aufsichtsrates. Sie ist jedoch an diesen Vorschlag nicht gebunden und hat das Recht, den Bilanzgewinn zur Gänze oder zum Teil von der Verteilung auszuschließen.“ Diese Bestimmung findet sich auch gleichlautend in der Satzung vom 21. Mai 2008. In beide Satzungen hat der UFS durch Abfrage im Firmenbuch Einsicht genommen.

Dass sich ein Gewinnausschüttungsausschluss des einen Gesellschafters nicht in der Satzung wiederfindet, schadet dabei nicht. Nach [§ 52 AktG](#) hat zwar jeder Aktionär Anspruch auf den Bilanzgewinn, soweit er nicht nach Gesetz oder Satzung von der Verteilung ausgeschlossen ist. Nach [§ 53 AktG](#) bestimmen sich die Anteile der Aktionäre am Gewinn nach ihren Anteilen am Grundkapital, wobei die Satzung eine andere Art der Gewinnverteilung bestimmen kann (Ausfluss des Gleichbehandlungsgebotes lt. [§ 47a AktG](#)). Ein Gewinnverteilungsbeschluss der Hauptversammlung, der gegen diese gesetzlichen Regelungen verstößt ist aber nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, wobei dann keine Anfechtbarkeit besteht, wenn jeder einzelne benachteiligte Aktionär der § 53 zuwiderlaufenden Gewinnverteilung zugestimmt hat (Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum AktG, 2003, § 53 Rz 22).

Im gegenständlichen Fall liegen daher im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie der VfGH bei der Anwendung des [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#) für angebracht hält, die Voraussetzungen für eine Befreiung der Zuschüsse von der Gesellschaftsteuer kumulativ vor. Dass im Zeitraum 2004 bis 2007 von einem sogenannten Versorgungsbetrieb auszugehen ist, wird auch vom Finanzamt nicht bestritten.

2. Zur Frage der Nachversteuerung

[§ 6 Abs. 2 KVG](#) besagt: „Fallen die im Abs. 1 Z 1 bezeichneten Voraussetzungen für die Ausnahme von der Besteuerung nachträglich fort, so werden damit die Rechtsvorgänge steuerpflichtig, die sich innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Fortfall der Voraussetzungen ereignet haben und noch nicht versteuert sind.“

Das Finanzamt sah in dem Sacheinlagevertrag vom 21. Dezember 2010, mit dem die Wirtschaftsbetriebe und das Kanalbauamt in die am 30. Oktober 2010 in die H. umgewandelte AG eingebracht wurden und in dem Verschmelzungsvertrag vom 31. Mai 2011, mit dem die Z Abfall- Entsorgungs- und VerwertungsGmbH in die H. übertragen wurde, gegebenenfalls einen Nachversteuerungsgrund vorliegen, weil sich durch den Zugang von nichtbegünstigten Geschäftsfeldern der Charakter als Versorgungsbetrieb geändert haben könnte. Dies impliziert, dass nach Ansicht des Finanzamtes möglicherweise die Zuschüsse ab 2006 dem Nachversteuerungstatbestand unterliegen könnten.

Die Versorgung der Bevölkerung braucht nicht ausschließlicher Gesellschaftszweck zu sein. Nebengeschäfte und andere wirtschaftliche Betätigungen der Kapitalgesellschaft, die nicht zum begünstigten Bereich gehören, sind grundsätzlich nicht steuerschädlich. Sie werden es aber dann, wenn sie dem Unternehmen im Ganzen einen anderen Charakter geben. In einem solchen Fall geht die Abgabenbegünstigung aber auch für jene Leistungen verloren, die der Versorgung der Bevölkerung mit den in Abs. 1 Z 1 lit. b) bezeichneten Gütern dienen, weil man bei Leistungen an die Gesellschaft die einzelnen ihrer Tätigkeiten nicht trennen kann (Dorazil, KVG, 1997, § 6 Rz 5.2). Daraus ist zu schließen, dass im Falle einer Trennbarkeit der begünstigten und nichtbegünstigten Tätigkeiten durch eigene Rechnungskreise eine Zuschussleistung an einen begünstigten Bereich zur Gänze steuerfrei zu belassen ist, weil damit der Normzweck des [§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG](#), der eine Förderung der Versorgungsleistungen zum Inhalt hat, erfüllt werden kann. Im gegenständlichen Fall wird für die Versorgungsaktivitäten jeweils ein eigener Rechnungskreis geführt und sind die Zuschüsse ausschließlich für den Bereich des öffentlichen Verkehrs, somit für einen begünstigten Bereich, geleistet worden. Damit sind die Erweiterungen der Geschäftsbereiche der Jahre 2010 und 2011 nicht als schädlich anzusehen und ist von einer Nachversteuerung im Sinne des [§ 6 Abs. 2 KVG](#) Abstand zu nehmen.

3. Zum Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat die Bw. nicht in der Berufungsschrift oder im Vorlageschriftsatz gestellt, sondern in einer ergänzenden Begründung vom 9. Februar 2010. Damit hat sie den Antrag verspätet gestellt, da [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) besagt, dass dieser in der Berufung oder im Vorlageantrag einzubringen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH genügt es nicht, wenn ein entsprechender Antrag erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH 23.4.2001, [96/14/0091](#); VwGH 14.4.1986, [84/15/0221](#); VwGH 15.9.1993, [91/13/0125](#)).

Eine mündliche Verhandlung war daher nicht durchzuführen und war in Anbetracht der Tatsache, dass der Sachverhalt unbestritten war und die Partei ausreichend Gelegenheit hatte, ihren Standpunkt darzustellen, nicht notwendig.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der Rechtsprechung der Gerichtshöfe war über die Berufungen wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Februar 2012