



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Mag. Gottfried Warter und Dr. Othmar Sommerauer über die Berufungen der Bw, vertreten durch M & Partner WT GmbH, diese vertreten durch Dr. M., vom 6. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 14. August 2007; StNr., betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 21. Oktober 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgegenständlich sind die Gesellschafterzuschüsse der Jahre 2005 und 2006. Dabei haben die Gesellschafter, die Gde. und der T, der Bw entsprechend ihrer Anteile an der Bw (je 50 %) für 2005 einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von insgesamt € 231.596,07 und 2006 in Höhe von € 231.767,21 gewährt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat jeweils mit den Bescheiden vom 14.8.2007, StNr., Gesellschaftsteuer in Höhe von € 2.315,96 und € 2.317,67 vorgeschrieben.

In den Berufungen vom 11.9.2007 brachte die Bw vor, es liege eine nicht das Gesellschaftsvermögen erhöhende Verlustübernahme vor. Die Gesellschafter hätten sich im Zuge der

Gesellschaftsgründung bzw. Ausfinanzierung der Investition verpflichtet, allfällige künftige Abgänge bzw. Verluste auszugleichen.

In der im Zuge der Berufungen vorgelegten Unterlage wird auf die Beschlüsse des T vom 28.4.2000 und des Gemeinderates der Gde. vom 30.11.2000 verwiesen.

Mit Vorhalt vom 8.10.2007 wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz um Vorlage der schriftlichen Vereinbarung zwischen der Gde., dem T und der Bw ersucht, aus der die Verpflichtung zum Ausgleich allfälliger künftiger Abgänge bzw. Verluste hervorgehe.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2007 wurde lediglich die schon mit den Berufungen vorgelegte Unterlage, Beschluss vom 15.11.2004, vorgelegt.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 8.11.2007, StNr., wurden die Berufungen abgewiesen mit der Begründung, dass die Verlustübernahme durch einen Gesellschafter nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, wenn die Verluste auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages oder eines vergleichbaren Vertrages übernommen werden. Es muss demnach eine Verpflichtung des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen. Die Beschlüsse vom 28.4./30.11.2000, in denen sich die Gesellschafter verpflichteten, die Verluste der Bw abzudecken, stellen keinen Ergebnisabführungsvertrag bzw. damit vergleichbaren Vertrag dar, da die Bw aus diesen Beschlüssen keinen Rechtsanspruch auf Übernahme der Verluste ableiten könne. Der gegenständliche Zuschuss unterliege daher als freiwillige Leistung iSd. § 2 Z. 4 lit.a KVG der Gesellschaftsteuer.

Dagegen wurden die Vorlageanträge vom 22.11.2007 gestellt und eine weitere Begründung angekündigt.

Mit Vorhalt vom 20.3.2008 wurde die Bw unter Hinweis auf die Rechtsprechung (VwGH 12.2.1998, 97/16/0405, UFS 17.9.2007, RV/0379-S/02) ersucht, diese Beschlüsse der Gesellschafter, die in dem von der Bw im Zuge der Berufungen vorgelegten aktuellen Beschlüssen zitiert sind, nämlich den Beschluss des T vom 28.4.2000 und den Beschluss des Gemeinderates der Gde. vom 30.11.2000, vorzulegen. Weiters wurde angefragt, ob es eine schriftliche Vereinbarung der beiden Gesellschafter mit der Bw gebe.

Am 31.3. und 14.4.2008 wurden u.a. die Beschlüsse vom 28.4.2000 und vom 30.11.2000 vorgelegt. Folgende Unterlagen wurden vorgelegt:

- # Tagesordnung für die Sitzung der Gemeindevertretung vom 30.11.2000 samt Niederschrift.
- # Tagesordnung für die Sitzung der Gemeindevertretung vom 28.4.2000 samt Niederschrift
- # Protokoll über die Ausschusssitzung des T vom 28.4.2000

Schreiben der Gemeinde, des Tourismusverbandes und der Bw an die darlehensgewährende Bank vom 15.12.2000.

Mit Schreiben vom 27.5.2008 wurden weitere Unterlagen vorgelegt zur Schad- und Klaglosstellungsverpflichtung der Gesellschafter gegenüber den Geschäftsführern der Bw.

Weiters wurde eine Erklärung vom 13.8.2009 vorgelegt, die von den Gesellschaftern und der Gesellschaft unterfertigt wurde, in der zum Ausdruck gebracht worden ist, dass Grundlage für die Errichtung des Freizeitentrums die anteilige Abdeckung der Verluste durch die Gesellschafter war.

In der am 21. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vorweg außer Streit gestellt, dass von den erforderlichen vertragsmäßigen Voraussetzungen für die Frage, ob die Bw einen Anspruch auf die laufende Verlustübernahme durch die Gesellschafter hat,

- a.) Vertrag zwischen der Bw und den Gesellschaftern („Ergebnisabführungsvertrag“).
- b.) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss
- c.) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe

die Punkte b.) und c.) gegeben sind.

Srittig blieb somit einzig die Frage, ob es eine Vereinbarung der Gesellschafter mit der Bw über diese künftige Verlustabdeckung gibt.

Der Vertreter des Finanzamtes bestreitet, dass ein klagbarer Anspruch gegeben sei, da keine schriftliche Vereinbarung vorliege und nach der Angehörigenjudikatur des VwGH, die auf das Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter anwendbar sei, fehle es am klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und der erforderlichen Dokumentation nach außen.

Die Bw verwies auf die oben angeführten Beschlüsse der Gesellschafter betreffend Verlustübernahme, sowie ein Schreiben der Bw und der Gesellschafter an die darlehensgewährende Bank, in der diese Verlustabdeckung dokumentiert und von allen unterfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit a dieser Gesetzesstelle auch Zuschüsse des Gesellschafters an die Gesellschaft.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung

zu bewirken (VwGH 19.4.1995, 93/16/0044). Selbst die Abdeckung von Verlusten der Kapitalgesellschaft ist als wertsteigernd zu qualifizieren (VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

Nach Artikel 4 Abs. 2 lit b der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen, folgende Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

Die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden und geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Mit Urteil vom 28.3.1990, Rs C-38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, hat der Europäische Gerichtshof in einem Vorabentscheidungsverfahren entschieden, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 Buchstabe b der zitierten Richtlinie erhöht.

Zur näheren Begründung führte der EuGH in RN 12 bis 14 aus:

12 Das Gesellschaftsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Erzielt eine Gesellschaft Gewinne und stellt sie diese in ihre Rücklagen ein, so erhöht sie dadurch ihr Gesellschaftsvermögen. Dagegen vermindert sich das Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft, wenn sie mit Verlust abschließt.

13 Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf einen Stand, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte.

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

14 Auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts ist daher zu antworten, dass die Übernahme von Verlusten durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor der Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesell-

schaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht.

Dem Urteil des EuGH lag der Fall zugrunde, dass im Jahre 1971 ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wurde, durch den sich die Gesellschafterin verpflichtete, Verluste zu übernehmen und die Gesellschaft sich verpflichtete, Gewinne auf die Gesellschafterin zu übertragen. Die Gesellschaft erzielte zunächst Gewinne und erwirtschaftete später Verluste, deren Übernahme durch die Gesellschafterin zu Unrecht der Gesellschaftsteuer unterworfen worden war.

Der Verwaltungsgerichtshof nennt in seinem Erkenntniss vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien:

- 1.) Es muss eine Verpflichtung (z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und
- 2.) diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Hinsichtlich der geforderten Verpflichtung (wie es auch Tatbestandsmerkmal des § 2 Z 2 KVG ist), vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es sich um eine Pflichtleistung handeln muss, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, dass also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben muss und dass das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein muss.

Eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters verhindert - wie das zitierte Urteil des EuGH klargestellt hat - von vornherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, weil ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zusteht.

Danach muss eben das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein und der Gesellschaft unmittelbar ein Rechtsanspruch auf Leistung zukommen.

Wie bereits oben angeführt, ist für den Verwaltungsgerichtshof (VwGH vom 19.02.1998, 97/16/0405) wesentliches Kriterium für die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteiles Waldrich Siegen, dass die Pflichtleistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, dass also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben muss und dass das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung

des Gesellschafters kausal sein muss. Ein unmittelbar der Bw zukommender Rechtsanspruch auf Verlustabdeckung läge nur dann vor, wenn ein Vertrag zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft abgeschlossen worden wäre (UFS 17.9.2007, RV/0379-S/02).

Für den vorliegenden Sachverhalt bedeutet dies, dass für eine Gesellschaftsteuerfreiheit der Verlustübernahmen folgende Beschlüsse und Verträge gegeben sein müssten:

- a.) Vertrag zwischen der Bw und den Gesellschaftern
- b.) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss
- c.) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe.

Fehlt es an einem der drei Voraussetzungen, dann ist ein Rechtsanspruch der Bw auf die jährliche Verlustabdeckung nicht zustande gekommen und es liegt dann auch nicht die geforderte Neutralität der Verlustabdeckung auf das Gesellschaftsvermögen vor. Erst bei einem Rechtsanspruch auf die Verlustübernahme, kann eine Forderung in derselben Höhe eingestellt werden, wodurch sich durch den festgestellten Verlust aber auch durch den Zahlungsvorgang keine Auswirkungen auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens ergeben.

Hinsichtlich des Vorliegens der gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen führte der VwGH im Erkenntnis vom 28.6.2007, 2007/16/0027, führte wörtlich aus:

„Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann 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 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.“

Strittig war, ob ein Gesellschafter eine Weisung an die Geschäftsführung (seinen Zuschuss an die Tochtergesellschaft weiterzuleiten) erteilen kann, oder ob für eine gültige Weisung an die Geschäftsführung ein Gesellschafterbeschluss erforderlich sei.

Die von der Bw vorgelegten Unterlagen sind daher in dem Sinne zu prüfen, ob die oben genannten Voraussetzungen

- a.) Vertrag zwischen der Bw und den Gesellschaftern
- b.) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss

c.) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe vorliegen.

Folgende Unterlagen liegen vor:

A.) Seitens des Gesellschafters Gde.:

In der Sitzung der Gemeindevertretung vom 28.4.2000 wurde einstimmig beschlossen für das von der Bw aufzunehmende Darlehen in Höhe von ATS 30 Millionen die anteilige Haftung und Rückzahlungsverpflichtung zu übernehmen.

In derselben Sitzung wurde ebenso einstimmig beschlossen, eine entsprechende Verpflichtungserklärung zur Schad- und Klaglosstellung der Geschäftsführer abzugeben.

In der Sitzung der Gemeindevertretung vom 30.11.2000 wurde der einstimmige Beschluss gefasst, der Bw gegenüber die Verpflichtungserklärung zur anteiligen Abdeckung von Verlusten beim Betrieb des neuen Freizeitparks für die Gemeinde abzugeben.

B.) Seitens des Gesellschafters T:

In der Sitzung vom 28.4.2000 wurde beschlossen, für das von der Bw aufzunehmende Darlehen in Höhe von ATS 30 Millionen die anteilige Haftung und Rückzahlungsverpflichtung zu übernehmen.

In derselben Sitzung wurde beschlossen, die anteilige Übernahme des jährlichen Abganges der Bw (50 %) zu übernehmen.

C.) Am 26.8.2009 wurde eine von den Gesellschaftern und der Bw unterfertigte Erklärung vorgelegt, wonach Grundlage für den Bau des Freizeitentrums ab der Stunde null gewesen sei, dass sämtliche möglichen Abgänge durch den T und die Gde. abgedeckt werden.

Bedingt durch die Personenidentität (Bürgermeister und Geschäftsführer der Bw) wurde ausdrücklich und schlüssig vereinbart, dass die Bw diese Verpflichtung zur Leistung verlorener Zuschüsse und zur Abdeckung sämtlicher Verluste durch die beiden Gesellschafter annimmt.

D.) Bereits im Zuge der Berufung wurde eine Unterlage vorgelegt und zwar der Beschluss vom 15.11.2004. Dieses Dokument wurde von der Bw erstellt und von den Gesellschaftern unterfertigt.

Der wesentliche Inhalt des Beschlusses lautet:

„Entsprechend den Beschlüssen des T vom 28.4.2000 und der Gde. vom 30.11.2000 haben sich beide Körperschaften verpflichtet, den jährlichen Liquiditätsabgang der Bw durch Gesellschafterzuschüsse zu decken. Ziel ist alleine die Verlustübernahme durch die oben

angeführten Körperschaften. Da dadurch keine Werterhöhung der Gesellschaftsanteile auftritt, wird unter Hinweis auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 28.3.1990 (RsC-38/88 Waldrich-Siegen/FA Hagen) beantragt, dass von der Festsetzung einer Gesellschaftsteuer abgesehen wird.“

Im vorliegenden Fall sind die Beschlüsse der Gesellschafter einwandfrei dokumentiert, lediglich eine schriftliche Vereinbarung mit der Bw aus dem Jahre 2000 konnte nicht vorgelegt werden. Die Bw hat aber dazu überzeugend dargelegt, dass dies aufgrund der Personenidentität (der Geschäftsführer der Bw war zugleich Mitglied in den Entscheidungsgremien beider Gesellschafter) weniger Beachtung fand, da dem Geschäftsführer alles aus eigener Wahrnehmung bekannt war.

Eine Dokumentation der vereinbarten Verlustübernahme findet sich auch in einem Schreiben an die darlehensgewährende Bank, das sowohl von den Gesellschaftern als auch der Bw unterzeichnet ist.

Ein entscheidender Hinweis auf die tatsächlich erfolgte Vereinbarung der Gesellschafter mit der Bw ist aus der Unterlage D.) ersichtlich. Es sind die beiden Grundsatzbeschlüsse der Gesellschafter zitiert, der Inhalt der Beschlüsse dargestellt und der Beschluss ist von den beiden Gesellschaftern unterfertigt. Erstellt wurde die Unterlage von der Bw, die eine solche Dokumentation ohne entsprechende Vertragslage nicht hätte erstellen können.

Damit ist aber der Bw gelungen nachzuweisen, dass die in der Rechtsprechung genannten Voraussetzungen

- a.) Vertrag zwischen der Bw und den Gesellschaftern
 - b.) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss
 - c.) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe
- allesamt gegeben sind und auch in der erforderlichen Form des Zustandekommens tatsächlich existent sind.

Der Senat hat sich eingehend mit der Rechtsprechung des VwGH und des UFS auseinandergesetzt. Insbesondere mit der zu einer ähnlichen Sachverhaltskonstellation ergangenen Berufungsentscheidung des UFS vom 21.1.2008, RV/0748-S/06. Gerade im Vergleich der festgestellten Sachverhalte zeigt sich ein wesentlicher Unterschied. In jenem Falle ging es um den „aufgrund der Wettersituation des Jahres 2005“ eingetretenen Verlust für das Jahr 2005. Zwar hatten die beiden Gesellschafter für die von der Gesellschaft aufgenommenen Kredite Bürge und Zahlerhaftungen übernommen, aber es wurde eine grundsätzliche Verpflichtung zur jährlichen Verlustabdeckung nicht einmal behauptet und lag auch tatsächlich nicht vor.

Im vorliegenden Falle ist es der Bw gelungen nachzuweisen, dass trotz des Fehlens eines schriftlichen Vertrages zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern dieser Vertrag dennoch gültig zustandegekommen ist. Dies auch im Sinne der von der Abgabenbehörde I. Instanz ins Treffen geführte Rechtsprechung des VwGH zu Verträgen unter nahen Angehörigen. Insbesondere das unter D.) angeführte Schriftstück erbringt – im Zusammenhalt mit den dort zitierten Unterlagen sowie auch dem Schreiben an die darlehensgewährende Bank – den Nachweis über die tatsächlich gegebene Vertragslage. Es wurde von der Bw erstellt und von beiden Gesellschaften unterfertigt.

Der Senat hegt daher keine Zweifel, dass die für die Anwendung der Grundsätze des Urteils des EuGH vom 28.3.1990, Rs C-38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, erforderlichen Voraussetzungen, die auch im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH gegeben sein müssen, tatsächlich vorliegen.

Da somit die jährlichen Verlustabdeckungen zu keiner Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte führen, weil ein Anspruch der Bw den Gesellschaftern gegenüber auf Verlustabdeckung gegeben ist, unterliegen sie nicht der Gesellschaftsteuer.

Salzburg, am 21. Oktober 2009