



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch die wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer SteuerberatungsgmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, vom 26. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. November 2007 betreffend Gesellschaftsteuer (ErfNr.:304.640/06) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Gemeinderat der Stadt L. beschloss in der Sitzung vom 16. Dezember 2004, das Liegenschaftsvermögen der Stadt in die I. L. GmbH und in die I. L. KEG (Bw.) auszugliedern und diesen Gesellschaften die Aufgaben der laufenden Vermögensverwaltung und -verwertung zu übertragen. In dieser Sitzung wurde auch beschlossen, dass die Stadt L. diesen beiden Immobiliengesellschaften ab dem Rechnungsjahr 2005 einen jährlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrags gewährt. Weiters wurde beschlossen, dass für das Jahr 2005 der Zuschuss maximal 12.500.000 Euro beträgt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. April 2005 wurde die Bw. gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin dieser Gesellschaft ist die I. L. GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Stadt L. ist. Diese ist auch alleinige Kommanditistin der Bw..

Die Stadt L. gewährte der Bw. für das Jahr 2005 tatsächlich einen Zuschuss in Höhe von 4.260.194,20 Euro.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer auf 42.601,94 Euro fest, was 1 % des tatsächlich gewährten Zuschusses entspricht. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

„Nur eine Verlustübernahme im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer. Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter an Hand eines detaillierten Finanzplanes sind die dann erfolgenden Leistungen keine Pflichtleistungen nach [§ 2 Z 2 KVG](#). Es liegen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) vor.“

Diese Entscheidung des Finanzamts focht die Bw. mit der Begründung an, dass die Stadt L. als Gesellschafterin durch den Beschluss des Gemeinderats vom 16. Dezember 2004 und dessen generelle Zusage, bei der Verwaltung des Liegenschaftsvermögens der Stadt eingetretene Verluste abzudecken, ihr gegenüber eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste eingegangen sei.

In der Rechtssache C-492/10 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach [Art. 267](#)

[AEUV](#), eingereicht vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österreich), mit Entscheidung vom 6. Oktober 2010, in dem Verfahren der Bw. gegen das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr hat der Gerichtshof der Europäischen Union zu Recht erkannt:

„[Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

[Art. 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) (ABl. L 249, S. 25) lautet:

„Die Mitgliedstaaten erheben eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.“

In Art. 3 der Richtlinie 69/335 ist definiert, welche Gesellschaften Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie lautet:

„Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten.“

Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

...

b) 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 oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen;

... "

[§ 2 Z 2 und 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes](#) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (BGBl. I Nr. 52/2009, im Folgenden: KVG) lautet:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

...

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

a) Zuschüsse,

... "

[§ 4 KVG](#) („Kapitalgesellschaften“) sieht in Abs. 2 vor:

„Als Kapitalgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes gelten auch

1. Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört,

2. Kommandit-Erwerbsgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört,

... "

Die Berufungswerberin hatte auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 16. Dezember 2004 weder gegenüber der Stadt L. noch gegenüber dem Bürgermeister einen im

Zivilrechtsweg durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Erteilung Verlustabdeckung für das Jahr 2005.

Zu beachten ist jedoch, dass der EuGH etwa bei der Auslegung von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für maßgeblich hält, wer der eigentliche Empfänger von gesellschaftsteuerpflichtigen Zuschüssen ist (vgl. EuGH 17. 10. 2002, [C-339/99](#)). Nach Ansicht des Referenten wird auch die Frage, ob eine *vor dem Eintritt der Verluste eingegangene Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll*, in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** zu klären sein. Für eine rein formalrechtliche Beurteilung liegen gerade nach dem EuGH-Urteil vom 1. 12. 2011, C-492/10 keine triftigen Gründe vor, zumal die Amtspartei im Ausgangsverfahren das Fehlen eines im Zivilrechtsweg durchsetzbaren Rechtsanspruches explizit eingewendet hat und dieses Argument vor dem EuGH keine weitere Beachtung fand.

Nach [§ 22 des Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992](#), LGBl. Nr. 7/1992 ist jeder gültige Beschluss des Gemeinderates vom Bürgermeister zu vollziehen. Der Bürgermeister hat sich hierbei des nach seinem Geschäftsbereich sachlich in Betracht kommenden Mitgliedes des Stadtsenates zu bedienen. Erachtet der Bürgermeister, dass ein Beschluss des Gemeinderates bestehende Gesetze oder Verordnungen verletzt oder der Stadt wesentlichen Schaden zufügt, so ist er verpflichtet, mit der Vollziehung innezuhalten und binnen sechs Wochen unter Bekanntgabe der Gründe die Angelegenheit dem Gemeinderat zur neuerlichen Verhandlung und Beschlussfassung vorzulegen. Verbleibt der Gemeinderat bei seinem Beschluss, so ist dieser zu vollziehen.

Unterlässt der Bürgermeister den Vollzug der Gemeinderatsbeschlüsse, unterliegt er der politischen Verantwortung. Nach [§ 31 Abs. 4 und 5 des Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992](#), LGBl. Nr. 7/1992 kann der Gemeinderat einen Misstrauensantrag gegen den Bürgermeister stellen. Die Abberufung eines direkt gewählten Bürgermeisters bedarf zusätzlich zum Beschluss des Misstrauensantrages der Bestätigung durch eine Volksabstimmung. Den Bürgermeister trifft auch eine strafrechtliche Verantwortung im Falle strafbarer Handlungen bei Ausübung seines Amtes.

Der Beschluss des Gemeinderates der Stadt L. legte der Stadt L. die Verpflichtung auf, bei der ausgegliederten Gesellschaft eine entsprechende Verlustabdeckung der Bw. im maximalen Ausmaß von 12.500.000 Euro für das Jahr 2005 vorzunehmen. Gegenüber der Bw. konnte die Stadt L. als Gesellschafterin zum Zeitpunkt des Gemeinderatsbeschlusses am 16. Dezember 2004 eine Verpflichtung noch gar nicht eingehen, da die Bw. erst mit Gesellschaftsvertrag vom 22. April 2005 gegründet wurde. Wirtschaftlich betrachtet war jedoch bereits bei der Gründung der Bw. klar, dass sich die (einzige) Gesellschafterin verpflichtet hat, die Verluste

für das Gründungsjahr im maximalen Ausmaß von 12.500.000 Euro zu übernehmen. Somit wurde die Gesellschaft unter der Prämisse dieser Verlustübernahme gegründet. Wirtschaftlich betrachtet war der Zuschuss an die Bw. in Höhe von 4.260.194,20 Euro lediglich die Erfüllung der im Vorhinein eingegangenen (Selbst-)Verpflichtung der Stadt L..

Im Vorabentscheidungsverfahren zu EuGH 1. 12. 2011, [C-492/10](#) hat das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen wollen, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, oder ob dies auch der Fall ist, wenn sie in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der nur die Abdeckung der zukünftigen Verluste der Gesellschaft sichergestellt werden soll.

Der EuGH stellte grundsätzlich klar, dass durch die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 erhöht wird.

Der EuGH hat jedoch für den Fall eine Ausnahme gemacht, dass der Gesellschafter die Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist, da eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Diese Ausnahme sei dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. Im Fall, dass eine solche Verpflichtung vor der Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangen worden ist, steht fest, dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben.

Es ist daher nach Ansicht des Referenten unmaßgeblich, ob eine in Vorhinein eingegangene Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustabdeckung von der Gesellschaft zivilrechtlich einklagbar ist. Maßgeblich ist lediglich, ob der Gesellschafter im Vorhinein zu Gunsten der Gesellschaft eine Verpflichtung eingegangen ist, die unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit dazu führt, dass sie keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. Nach Ansicht des Referenten ist es bei ausgegliederten Gesellschaften von Körperschaften öffentlichen Rechtes aus-

reichend, wenn - wie im gegenständlichen Fall - das zuständige Gremium der Körperschaft im Vorhinein eine Verlustabdeckung beschließt. Dieser Beschluss bindet die zuständigen Organe ausreichend und stellt wirtschaftlich betrachtet eine *vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangene Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll*, im Sinne des EuGH 1. 12. 2011, [C-492/10](#) dar. Der Bürgermeister der Stadt L. war auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 16. Dezember 2004 gebunden, die Verlustabdeckung der ausgegliederten Gesellschaft vorzunehmen. Die Zuschussgewährung war lediglich die Vollziehung dieses vor Entstehung der Verluste gefassten Gemeinderatsbeschlusses.

Da im gegenständlichen Fall die in der Gemeinderatssitzung der Stadt L. am 16. Dezember 2004 beschlossene Gewährung eines Zuschusses von maximal 12.500.000 Euro für das Jahr 2005 wirtschaftlich betrachtet eine vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangene Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, darstellt, ist bei der Umsetzung dieses Gemeinderatsbeschlusses mittels Gewährung eines Gesellschafterzuschusses in Höhe von 4.260.194,20 Euro keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens eingetreten. Es liegt somit kein steuerbarer Vorgang im Sinne der Bestimmungen des [§ 2 Z 2 und 4 KVG](#) vor.

Linz, am 14. Dezember 2011