

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A-GmbH, (kurz: Bf.), AdresseBf. vertreten durch WP, AdresseWP, über die Beschwerde vom 28.05.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA GVG vom 13.05.2013 betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Mit **Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012** wurde das Bundesfinanzgericht mit 01.01.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst. Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Wurde zudem eine Berufung vor dem 01.01.2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt, so ist § 262 (Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung) nicht anwendbar.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache mit Verfügung vom 04.04.2016 infolge der wegen Pensionierung unbesetzten, ursprünglich zuständig gewesenen Gerichtsabteilung 7017 der Gerichtsabteilung 7015 zur Erledigung zugewiesen.

2 Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 10.01.2013 brachte die Bf. die Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz Kap 11 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) ein. Darin erklärte sie unter dem Tatbestand des § 2 Z 2 bis 4 KVG Leistungen aus einer Kapitalgarantie in Höhe von EUR 2 712.412,25. Unter Verweis auf den in der Beilage offengelegten Sachverhalt wurde angeführt, dass

der Rechtsvorgang nicht steuerbar sei, weil ein Verlustabdeckungszuschuss bzw. eine nur mittelbare Einlage vorliege.

Im Rahmen dieser Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung legte die Bf folgenden abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt offen:

*„Im November 2001 gaben die Gesellschafter der Bf. (zu diesem Zeitpunkt firmierte die Gesellschaft als A-AG, FN Zahl_1), Gesellschafter A (kurz: A) und Gesellschafter B (kurz: B) (Beteiligung an der Gesellschaft zum damaligen Zeitpunkt gemeinsam 100%), eine **„Kapitalgarantie“** zu Gunsten der Gesellschaft ab.*

Nach dieser Kapitalgarantie verpflichteten sich die Gesellschafter insoweit zur Zufuhr von Eigenkapital an die Bf., als gewisse Tilgungspläne hinsichtlich bestimmter Kredite nicht eingehalten werden können bzw. in der Kapitalgarantie definierte Eigenkapitalquoten auf Ebene der Gesellschaft aufgrund von Verlusten unterschritten werden. Gegenüber den kreditgewährenden Banken (.....) verpflichteten sich die Gesellschafter in einer gesonderten Vereinbarung im Jänner 2002, die Kapitalgarantie nicht ohne Zustimmung dieser Banken zu widerrufen.

Im Jahr 2008 wurden die Anteile der Gesellschafter A und B im Wege der Sacheinlage in die deutsche B-AG (nun dt. A-AG) eingebracht, diese Gesellschafter sind somit ab diesem Zeitpunkt an der österreichischen Bf. lediglich indirekt beteiligt. A verkaufte allerdings im Jahr 2010 seine gesamten Anteile an der dt.A-AG.

Aufgrund des Eintritts der Zuschussbedingungen der Kapitalgarantie wurden A und B nun im Wirtschaftsjahr 2012 von den angesprochenen Banken zur Kapitalgewährung an die Bf. entsprechend den Garantiebedingungen aufgefordert. Von B wurde am 06.11.2012 eine Zahlung von EUR 2.712.412,25 geleistet. Die Zahlung durch A ist noch ausständig und wird derzeit gerichtlich geltend gemacht.

Es wird die Rechtsansicht vertreten, dass es sich bei diesen Zahlungen um Verlustabdeckungszuschüsse im Sinne des Erlasses BMF v 30.11.2012, BMF-010206/0211-VI/5/2012 bzw. der einschlägigen Rsp des EuGH (EuGH 01.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz; EuGH 28.03.1990, C-38/88, Rs Waldrich Siegen) handelt, die nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Betreffend die Zahlung von B liegt darüber hinaus eine bloß mittelbare Einlage im Sinne eines Großmutterzuschusses vor, weshalb auch aus diesem Grund keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht.“

In einem Vorhalteverfahren ersuchte das Finanzamt zwecks Abklärung der Frage, welche betrieblichen Vorgänge zur Abgabe einer Kapitalgarantie durch die Gesellschafter (wie etwa Investitionen, Änderung der Gesellschaftsverhältnisse, Strukturmaßnahmen etc.) um Vorlage aller Vereinbarungen, Protokolle und Gesellschafterbeschlüsse inkl. Kreditverträge und Tilgungspläne, die in mittelbarem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Kapitalgarantie stehen, sowie um Übermittlung der Berechnungsgrundlagen der Zuschüsse sowie der entsprechenden Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung.

Im Rahmen des Schriftsatzes vom 12.03.2013 legte die Bf die oben erwähnte **Kapitalgarantie** vom November 2001 vor. Darin wurde wie folgt geregelt:

„Die Herren A und B halten zusammen nach Durchführung vorbereitender Rechtsakte (Kapitalerhöhung, Umwandlung und Firmenänderung) 100% der Aktien an der A-AG FN Zahl_1.....

Aus dem Aktienkaufvertrag vom 12.05.1999 besteht eine Kaufpreisforderung der beiden Herren von insgesamt rd ATS 600 Mio, wovon vereinbarungsgemäß ein Teilbetrag von ATS 90 Mio beglichen ist. Der Rest ist in vier gleichen Teilbeträgen zum 31.12.2001, 2002, 2003 und 2004 fällig.

Zur Sicherung der künftigen Entwicklung und Stärkung der Finanzkraft der AG geben die beiden Aktionäre gegenüber der A-AG, FN Zahl_1 folgende Erklärung ab;

Im Fall der gebotenen Eigenkapitalzufuhr werden die unterfertigten Aktionäre (jeder zur Hälfte) ihrer Eigentümerfunktion durch Bereitstellung von Mitteln nachkommen.

Gebotene Eigenkapitalzufuhr soll gemäß dieser Erklärung dann (und insoweit) vorliegen, wenn,

- *der **Bankensaldo** gemäß konsolidiertem Abschluss im Vergleich mit jenem Bankensaldo, der in beiliegender Tabelle ausgewiesen ist, an zwei aufeinanderfolgenden Halbjahresstichtagen (zum 30.06. bzw. 31.12.) jeweils um mehr als 2 Mio EURO überschritten ausgewiesen ist, oder*
- *die **Eigenkapitalquote** des konsolidierten Abschlusses an zwei aufeinanderfolgenden (Regel-)Bilanzstichtagen **weniger als 50%** beträgt.*

Die Quote ist zu ermitteln aus dem Verhältnis des konsolidierten Eigenkapitals zur adaptierten konsolidierten Bilanzsumme.

Als konsolidiertes Eigenkapital ist anzusetzen das Grundkapital, der Bilanzgewinn (Bilanzverlust), die gebundenen und freien Rücklagen sowie die un versteuerten Rücklagen.

Als adaptierte konsolidierte Bilanzsumme ist die Bilanzsumme der Konzernbilanz um den enthaltenen Ansatz des Firmenwertes aus der oben erwähnten Verschmelzung zu kürzen.

Der Konsolidierungskreis entspricht für die Beurteilung der gebotenen Eigenkapitalzufuhr auch künftig jenem, wie er zur Zeit der Verschmelzung bestanden hat, es sei denn, derzeit bestehende verbundene Unternehmen wären in Zukunft zu entkonsolidieren.“

Ergänzend wurde im oben genannten Schriftsatz vom 12.03.2013 ausgeführt, dass für die Berechnung der Kapitalgarantie der konsolidierte Abschluss der dtA_AG (Deutschland) heranzuziehen gewesen sei.

Die Bf. legte dem Schriftsatz die Teilkonzernbilanz der Bf. zum 30.06.2012 mit Vergleichszahlen zum 30.06.2011 sowie ein Schreiben der Bf. vom 07.09.2012 an den Gesellschafter B mit folgendem Wortlaut bei:

"In der Anlage übermitteln wir den konsolidierten Jahresabschluss der Bf. zum Stichtag 30. Juni 2012. Daraus errechnet sich aus der Kapitalgarantie nachstehende Forderung der Bf. Ihnen gegenüber:

	30.06.2011	30.06.2012
	T EUR	EUR
Bilanzsumme	19.276	18.611.336,05
abzüglich Firmenwert	- 8.034	- 8.034.000,00
adaptierte Bilanzsumme	11.242	10.577.336,05
50% Eigenkapitaldeckung laut Kapitalgarantie	5.621	5.288.268,02
Eigenkapital	- 319	-136.156,47
Unterdeckung = Einforderungsbetrag	5.940	5.424.824,50
Davon jeweils 50% pro ehemaligem Aktionär	2.970	2.712.412,25

Da die Bedingungen der Kapitalgarantie an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen eingetreten sind, fordern wir Sie auf, den Betrag von EUR 2.712.412,25 auf eines der unten angeführten Konten innerhalb von 14 Tagen zu bezahlen".

Am 13.05.2013 erließ das FAGVG den **angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid** und setzte Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 27.124,12 auf Basis des Wertes der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG von EUR 2.172.412,25 fest.

Begründend führte das FA unter Verweis auf den Eintritt der Zuschussbedingungen der oben dargestellten Kapitalgarantie und Leistung des Zuschusses von EUR 2.712.412,25 durch den Gesellschafter B am 06.11.2012 aus:

„.....Eine nichtsteuerbare Leistung eines Gesellschafters liegt jedoch nur dann vor, wenn von vornherein die Verpflichtung zur Übernahme von Jahresverlusten eingegangen wird.

Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung verpflichtet, dann handelt es sich um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist“.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** wiederholte die Bf. zum einen die Ausführungen laut Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung und brachte vor, dass es auf Grund einer in den Folgejahren aufgetretenen negativen wirtschaftlichen Entwicklung und der Realisierung von Verlusten, die als solche auch jährlich freilich festgestellt worden wären, zum Bedingungseintritt gekommen sei. Somit wären die Garanten A und B im Wirtschaftsjahr 2012 von den angesprochenen Banken zur Kapitalgewährung an die Bf. entsprechend den Garantiebedingungen aufgefordert worden. Von B wäre die Zahlung von EUR 2.712.412,25 am 06.11.2012 geleistet worden, jene von A wäre noch ausständig

und gerichtlich geltend gemacht worden. Auf Basis dieses gegebenen Sachverhaltes ergebe sich daher, dass die ehemaligen Gesellschafter A und B sich im Vorhinein (nämlich im Jahr 2001) verpflichtet hätten, einen Verlust zu übernehmen, bevor dieser Verlust festgestellt worden sei.

In diesem Zusammenhang verweist die Bf. auf die **Judikatur des EuGH**. Demnach würde ein Gesellschafter dann eine Leistung, die geeignet ist, das Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, erbringen, wenn der Gesellschafter sich zur Übernahme eines Verlustes bereit erklärt. Der EuGH würde – so die Bf. unter Hinweis auf Rechtssache **Siegen**, EuGH 28.03.1990, C-38/88 - für diesen Fall nur dann vom Grundsatz, wonach Zuschüsse eines Gesellschafters das Gesellschaftsvermögen erhöhen, eine Ausnahme machen, wenn der Gesellschafter die Verluste auf Grund einer Verpflichtung übernimmt, die er **vor** dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist. Eine derartige Verpflichtung würde nämlich bedeuten, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken würden.

In Auslegung des Art. 4. Abs. 4 Buchst. B der Richtlinie 69/335/EWG hätte der EuGH 01.12.2011, C-492/10, Rechtssache **Immobilien Linz GmbH & Co KG** überdies ausgeführt, 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 erhöhen würde.

Des Weiteren zitiert die Bf. als Konsequenz zu dieser Rechtsprechung auch den **Erllass des BMF vom 06.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012** betreffend die Gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung von Verlustabdeckungszusagen. Darin heißt es zusammenfassend:

„Die Verlustübernahme durch einen Gesellschafter unterliegt dann nicht der Gesellschaftsteuer, wenn die Gesellschaft vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch auf die Übernahme des unternehmensrechtlichen Jahresverlustes erwirbt..... Ist die Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme betraglich begrenzt, sind über diesen Betrag hinausgehende Leistungen (zB weil der festgestellte Verlust den zu erwartenden Verlust übersteigt) jedenfalls gesellschaftsteuerpflichtig..... Da Verluste, egal, woraus sie resultieren (laufende Geschäftstätigkeit, Inanspruchnahme eines Bilanzierungswahlrechts), immer zum Bilanzstichtag wirksam werden, muss nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Gesellschaft spätestens vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch (Punkt 3.1.) auf eine Verlustübernahme durch den Gesellschafter erwerben, um die Gesellschaftsteuerpflicht zu vermeiden.“

Für den Gegenstandsfall würde dies laut der Bf. zusammenfassend bedeuten:

„Es gilt daher festzuhalten, dass die gegenständliche Kapitalgarantie zumindest insoweit eine vergleichbare Verlustübernahmezusage darstellt, als ein unternehmensrechtlicher Jahresverlust mit einer Veränderung der Eigenkapitalquote einhergeht, die nach den

Kapitalgarantiebedingungen eine klagbare Zuschussverpflichtung der Gesellschafter auslöst.

Für derartige Verluste besteht bereits seit der Unterzeichnung der Garantie im Jahre 2001 ein klagbarer Anspruch auf Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft.

*Darin liegt nicht nur das Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäftsfall, weil die **Kapitalgarantie** (indirekt im Wege des Abstellens auf die Veränderung der Eigenkapitalquote) **auf das unternehmensrechtliche Gesamtergebnis abstellt**.*

Darin liegt aber auch der wesentliche Unterschied im Sachverhalt zur jüngst ergangenen Entscheidung des VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133, da diesem Sachverhalt die Verpflichtung zur Abdeckung eines Aufwandes aus einem bestimmten Geschäftsfall (Rückkauf von Genussrechten) zugrunde lag.

Auch die Tatsache, dass die Kapitalgarantie nicht die Tragung sämtlicher unternehmensrechtlicher Verluste – und damit die völlige Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft – gewährleistet, ist unschädlich. Denn das BMF geht in dem angesprochenen Erlass in Pkt 2, letzter Abs offensichtlich selbst davon aus, dass die Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme betraglich begrenzt sein kann. In diesem Fall gilt eine über eine solche vertragliche Verpflichtung hinaus gewährte Verlustübernahme wiederum als gesellschaftsteuerpflichtiger Zuschuss.

Besteht - wie im vorliegenden Fall - für die Übernahme des Verlustes eines einzelnen Jahres die vertragliche Verpflichtung, diese Verluste insoweit aufzufüllen, als dies zur Erreichung der vereinbarten Eigenkapitalquote notwendig ist, findet eine Verlustübernahme auch betragsmäßig volle Deckung in der vertraglichen Verpflichtung der Gesellschafter und unterliegt folglich nicht der Gesellschaftsteuer.

Dies gilt nicht nur für den unternehmensrechtlichen Verlust jenes Jahres, in dem der Zuschuss aufgrund des ersten Eintritts der Garantiebedingungen geleistet wird. Vielmehr sind auch jene Beträge umfasst, die auf Verluste vergangener Perioden entfallen und für das entsprechende Absinken des Eigenkapitalstandes ursächlich waren (die Verlustübernahme wird für diese Beträge in einem Jahr gesammelt nachgeholt). Denn auch für diese Verluste besteht durch die Kapitalgarantie eine – wenn auch zeitlich verschobene – Verpflichtung zur wirtschaftlichen Abdeckung durch die Garantiegeber. Im Ergebnis liegt daher die Zuschussleistung durch den Gesellschafter B unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH 01.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz, sowie des dazu ergangenen Erlasses des BMF nicht der Gesellschaftsteuer.“

Die Bf. beantragte überdies die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Das **Finanzamt** legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Im Vorlagebericht führt das Finanzamt aus, dass die Verpflichtung zur Zuschussleistung entsprechend der Kapitalgarantie in

keiner Weise mit Verlusten aus der Geschäftstätigkeit der Bf. verknüpft wäre. Vielmehr hätten sich die Gesellschafter unabhängig vom Jahresergebnis bereit erklärt, unter bestimmten – in der Kapitalgarantie festgelegten – Umständen (Absinken des Eigenkapitals) einen Zuschuss zu leisten. Weiters sei zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH zur Verlustübernahme eine Vermögensminderung durch einen Jahresverlust bei der Gesellschaft deshalb nicht eintritt, weil durch die Übernahmeverpflichtung des Gesellschafters von vornherein ausgeschlossen ist, dass dieser das Gesellschaftsvermögen mindert. Die tatsächliche Übernahme von Verlusten hätte in diesem Fall keine Auswirkungen auf das Vermögen der Gesellschaft.

Der gegenständliche Sachverhalt sei jedoch auch diesbezüglich anders zu qualifizieren. Damit überhaupt die Verpflichtung zur Leistung des Zuschusses schlagend würde, wäre Voraussetzung gewesen, dass die in der Kapitalgarantie genannten Umstände bei der Bf. eingetreten seien. Es müsste somit bereits eine tatsächliche Minderung des Gesellschaftsvermögens eingetreten sein, ansonsten hätten die Gesellschafter keine Verpflichtung zur Leistung gehabt. Es könne keine Rede sein, dass die Leistung des Gesellschafters hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens als neutral und nicht geeignet anzusehen sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Vielmehr wäre durch die Zuschussleistung das durch die Verluste geminderte Gesellschaftsvermögen wieder auf jenen Stand erhöht worden, der der Intention der Kapitalgarantieerklärung entsprochen hätte. Der Garantieerklärung käme nicht die rechtliche Qualität einer Verlustübernahmeerklärung iSd EuGH-Judikatur unter Berücksichtigung des Erkenntnisses VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133 zu.

Bezüglich der Steuerpflicht von Leistungen ehemaliger Gesellschafter verwies das Finanzamt auf VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136, wonach die Steuerpflicht dann bestünde, wenn die Leistung im Gesellschaftsverhältnis begründet sei.

Im ergänzenden **Schriftsatz vom 14.01.2016** vertrat die **Bf.** unter Literaturverweis die Rechtsmeinung, dass *„jede vor dem Anfall von Aufwendungen eingegangene **Aufwandsübernahmeverpflichtung** im Lichte der Rs Siegen und Immobilien Linz des Gesellschafters aus Sicht des Unionsrechts gleich zu beurteilen ist wie die Übernahme eines Jahresverlustes. Da die in den Rs Siegen und Immobilien Linz vorgelegten Verfahren die Übernahme von Jahresverlusten betrafen, ist nachvollziehbar, dass der EuGH in seiner Beurteilung dieser Sachverhalte im Lichte des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL durch die Verwendung der allgemeinen Ausdrücke `künftige Verluste`, `Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit` und `Feststellung der Verluste` implizit auf Jahresverluste abstellt. Dies muss nach der in der Literatur von Spies/Stückler, ÖStZ 2013, 204 [208] vertretenen Ansicht aber nicht zugleich bedeuten, dass nur eine Übernahme von Jahresverlusten durch Art 3 lit h KapitalansammlungsRL erfasst wäre und somit auch nur eine vorherige Zusage der Übernahme dieser Jahresverluste zu einem Besteuerungsverbot führt.*

Steuerobjekt der Kapitalansammlungs-RL sei nach Spies/Stückler der einzelne Vorgang der `Kapitalzufuhr` des Gesellschafters an die Gesellschaft, also in diesem Fall die

Abdeckung des einzelnen Aufwandes durch den Gesellschafter. Da in dem dem Erkenntnis des VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133 zugrunde liegenden Sachverhalt keine Zusagen zur Übernahme eines Jahresverlustes gegeben wurden, könne – wie auch der VwGH feststellt – nicht verhindert werden, dass sich `zukünftige Verluste` der Gesellschaft weiterhin auf das Gesellschaftsvermögen und das wirtschaftliche Potential der Gesellschaft auswirken.

Nach Ansicht der beiden Autoren sei entscheidend allein, „ob die konkret strittige Leistung der Abdeckung des Aufwandes die Voraussetzungen des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL erfüllt.....Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH bei Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen, zu dessen gesellschaftsteuerrechtlicher Behandlung der Gerichtshof bisher nicht befragt wurde, dieselben Grundsätze wie in der Rs Siegen und Immobilien Linz anwenden würde....Nach Ansicht des EuGH bestünde offenbar auch dann keine Gesellschaftsteuerpflicht, „wenn die Zusage zur Verlustabdeckung betragsmäßig beschränkt ist und sich nur auf einen Teil des Jahresverlustes der Gesellschaft bezieht. Der Aufwand aus einem einzelnen Geschäftsfall ist nun aber ebenso ein Teil eines Jahresverlustes“. All dies spreche für eine grundsätzliche Erstreckung der Grundsätze der Urteile Siegen und Immobilien Linz auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen.

In einem **weiteren ergänzenden Schriftsatz vom 10.08.2018** ging die Bf. auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung ein und führte im Hinblick auf das EuGH-Urteil Rs Immobilien Linz aus:

*„Durch diese Entscheidung wurde unseres Erachtens festgestellt, dass die Übernahme von Verlusten vor deren Eintritt unabhängig von der Form der Verlustübernahmeverpflichtung (also nicht ausschließlich in Form eines Ergebnisabführungsvertrages) den Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöhen kann und in der Folge eine Gesellschaftsteuerpflicht nicht gegeben ist. Die Zusage muss wohl, wie im gegenständlichen Fall, **vor Beginn des Kalender-/Wirtschaftsjahres** eingegangen werden, **da der EuGH auf den `Eintritt der Verluste` und nicht auf die `Feststellung der Verluste` Bezug nimmt.***

Dieser Sachverhalt ist dem gegenständlichen Sachverhalt unseres Erachtens durchaus vergleichbar. Wie bekannt, haben sich die Gesellschafter zu einer Zuschussleistung verpflichtet, sofern die Eigenkapitalquote der Gesellschaft weniger als 50% beträgt. Diese EK Quote wird freilich im Wesentlichen durch die auflaufenden Verluste der Gesellschaft beeinflusst. Und die Abdeckung eben dieser Verluste wurde zugesagt und `durchsetzbar` versprochen. Zumindest der in der Bilanz ausgewiesene Bilanzverlust muss daher gesellschaftsteuerfrei gestellt werden können. Es könne keinen Unterschied machen, ob eine Verlustübernahmevereinbarung gegeben ist, die von vornherein den Ausweis des Verlustes in der Bilanz vermeidet, oder eine Zusage der Gesellschafter vorliegt, Verluste der Gesellschaft abzudecken. In beiden Fällen kommt es letztthin dazu, dass ein Zuschuss eines Gesellschafters geleistet wird, lediglich mit dem formellen Unterschied, dass bei Verlustübernahmeverträgen dieser Zuschuss vor Finalisierung der Bilanz – quasi als letzte

Buchung zur Vermeidung des Ausweises eines Jahresergebnisses – noch verbucht wird, wohingegen bei der Verlustübernahmeverpflichtung der Bilanzverlust ausgewiesen, in der Folge aber vom Gesellschafter abgedeckt wird. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist das Ergebnis das Gleiche. In beiden Fällen kommt es dazu, dass ein Gesellschafter vor Verlustentstehung zusichert, für die Abdeckung von Verlusten Sorge zu tragen.....“.

*In einem ergänzenden Schriftsatz führte das **Finanzamt** unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH (Rs Siegen und Rs Immobilien Linz) und VwGH aus:*

„Gegenständlich wurde von den Gesellschaftern vertraglich die Verpflichtung zur Zuschussleistung eingegangen, wenn die Eigenkapitalquote unter 50% fällt. Nach dem zu beurteilenden Sachverhalt wurde diese Verpflichtung schlagend, weil die Eigenkapitalquote – überwiegend auf Grund der Jahresverluste – unter 50% gesunken ist.

Auch wenn durch die Zuschussleistungen wirtschaftlich die Jahresverluste – zumindest teilweise – abgedeckt wurden, war die Vereinbarung erkennbar darauf gerichtet, die Eigenkapitalquote der Gesellschaft zu gewährleisten, nicht jedoch, dass die erwirtschafteten Jahresverluste – wie es der EuGH formuliert – gleichsam automatisch auf die Gesellschafter übergehen und von diesen getragen werden, mit der Konsequenz, dass diese Verluste keine Auswirkung auf das Gesellschaftsvermögen haben. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in Folge der Jahresverluste das Gesellschaftsvermögen vermindert wurde, sodass – als logische Konsequenz aus diesem Umstand – im Jahresabschluss festgestellt wurde, dass die Eigenkapitalquote unter 50% gesunken ist und somit die Voraussetzung für die Leistungsverpflichtung der Gesellschafter eingetreten ist. Durch die Zuschussleistung wurde somit die zuvor auf unter 50% gesunkene Eigenkapitalquote wieder auf 50% aufgestockt und dadurch wurden – wirtschaftlich betrachtet– Verluste, die sich bereits auf das Gesellschaftsvermögen ausgewirkt haben, teilweise ausgeglichen.

Dieser Umstand ergibt sich auch aus der Tatsache, dass es im Falle einer tatsächlichen Verlustübernahmeerklärung, mit der sich die Gesellschafter von vornherein zur Tragung der Verluste verpflichtet hätten, zu keiner Minderung der Eigenkapitalquote unter 50% gekommen wäre. Durch die „automatische Übertragung der Verluste auf die Gesellschafter“ wären diese für das Gesellschaftsvermögen neutral geblieben, weil eine Forderung gegenüber den Gesellschaftern in Höhe der erwirtschafteten Verluste bestanden hätte, sodass es überhaupt nicht zur Feststellung im Jahresabschluss gekommen wäre, dass das Eigenkapital unter 50% gesunken ist.

Aus Sicht des FA GVG waren die Gesellschafterzuschüsse somit geeignet, das um die Verluste geminderte Gesellschaftsvermögen und damit den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Daneben ist auszuführen, dass der VwGH im Erkenntnis vom 13.12.2012, 2012/16/0133, nachstehende Rechtsansicht vertrat:

„Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung

eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligte aufwenden musste, um Ansprüche aus der Ausübung der in Rede stehenden Optionen zu befriedigen. Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren daher weder dem Grunde noch der Höhe nach **von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss** der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung **vor Feststellung** eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten`.

Gegenständlich wurde – vergleichbar zu dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt – seitens der Gesellschafter eine Verpflichtung zur Zuschussleistung für den Fall eingegangen, dass die Eigenkapitalquote unter 50% sinkt. Entsprechend der ergebnisneutralen Leistungsverpflichtung waren Zuschussleistungen unabhängig von dem Grund, aus welchen die Eigenkapitalquote unter 50% sinken zu leisten. So kann es auch sein, dass durch Fremdfinanzierung von Investitionen die Eigenkapitalquote unter 50% sinkt und damit eine Zuschussverpflichtung unabhängig von einem allfälligen Jahresverlust schlagend wird; dazu korrespondierend bestand auch keine Leistungsverpflichtung, wenn trotz erwirtschafteter Verluste die Eigenkapitalquote nicht unter 50% gesunken wäre. Der gegenständliche Gesellschafterzuschuss war entsprechend der eingegangenen Verpflichtung daher weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Gesellschaft abhängig, sodass von vorherein von keiner Verlustübernahmevereinbarung iSd Rechtsprechung des EuGH auszugehen ist“.

Mit Schreiben vom 07.08.2018 zog die Bf. ihre Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO) und Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) zurück.

3 Sachverhalt

Im November 2001 gaben die Gesellschafter der Bf. (zu diesem Zeitpunkt firmierte die Bf. als Aktiengesellschaft), A und B, welche zum damaligen Zeitpunkt zu 100% beteiligt waren, zur Sicherung der künftigen Entwicklung und Stärkung der Finanzkraft der AG dieser gegenüber eine Kapitalgarantie ab.

Darin verpflichteten sich die beiden Aktionäre zu einer Zuschussleistung, sofern gewisse Tilgungspläne hinsichtlich bestimmter Kredite nicht eingehalten werden können oder die Eigenkapitalquote an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen weniger als 50% beträgt. Die Quote ermittelt sich aus dem Verhältnis des konsolidierten Eigenkapitals

laut Definition iRd Kapitalgarantieerklärung zur adaptierten konsolidierten Bilanzsumme abzüglich des dort ausgewiesenen Firmenwertes.

Im Jahr 2008 wurden die Anteile der Gesellschafter A und B im Wege der Sacheinlage in die deutsche AG (Konzernmutter) eingebracht, sodass sie an der österreichischen Gesellschaft nur mehr indirekt beteiligt sind.

Auf Grund einer in den Folgejahren aufgetretenen negativen wirtschaftlichen Entwicklung und Realisierung von Verlusten kam es zum Bedingungseintritt.

Aus dem gemäß § 277 UGB offengelegten Jahresabschluss betreffend die Bf. samt Beilagen zum 30.06.2012 geht unter Punkt 2.2. "Negatives Eigenkapital" hervor:

"Die Voraussetzungen der Kapitalgarantie (Sinken der Eigenkapitalquote laut Definition unter 50%) wurden zum 30.06.2011 erstmalig erfüllt. Zum 30.06.2012 wurden die Voraussetzungen ebenfalls erfüllt. Somit tritt der Garantiefall mit Feststellung des Jahresabschlusses zum 30.06.2012 ein."

Unter Punkt 3.3. Konzernverhältnis ist angeführt:

"Die Gesellschaft steht mit der dtA_AG und deren verbundenen Unternehmen in einem Konzernverhältnis und gehört deren Vollkonsolidierungskreis an.....".

Mit Schreiben vom 07.09.2012 forderte hierauf die Bf. auf Grund des Eintritts der Zuschussbedingungen der Kapitalgarantie den Gesellschafter B unter Bezugnahme auf den konsolidierten Jahresabschluss zum Stichtag 30.06.2012 auf, einen Betrag von EUR 2.712.412,25 an die Bf. zu bezahlen, da die Bedingungen der Kapitalgarantie an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen eingetreten sind.

4 Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie in das Firmenbuch.

5 Rechtslage und Erwägungen

Nach Art. 3 der für den beschwerdegegenständlichen Zuschuss maßgebenden RL 2008/7/ EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (im Folgenden: RL/2008/7/EG) gelten für Zwecke dieser RL und vorbehaltlich von Art. 4 die nachstehenden Vorgänge als „Kapitalzuführungen“:

„h) 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“.

Der Wortlaut des Art. 3 lit h der RL/2008/7/EG entspricht jenem des Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG.

Unbeschadet von Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a darf nach Art. 7 Abs. 1 der RL/2008/7/EG ein Mitgliedstaat, der am 1. Jänner 2006 eine Steuer auf Kapitalzuführungen für

Kapitalgesellschaften , nachstehend „ Gesellschaftsteuer“ genannt, erhoben hat, dies fortsetzen, sofern sie den Art. 8 bis 14 entspricht.

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

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse.

Die Besteuerung der Übernahme von Verlusten kann – wenn kein Ausnahmefall im Sinne der EuGH- Judikatur vorliegt- im Rahmen der Gesellschaftsteuer auf diese beiden Tatbestände gestützt werden (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, Kommentar, § 2 KVG, 3.3.2.2 Verlustübernahme Rz 129-135 und 3.5.7 Verlustübernahmen Rz 201-207).

Strittig ist im Gegenstandsfall im Wesentlichen, ob die Zuschussleistung des Gesellschafters B an die Bf infolge Sinkens der Eigenkapitalquote unter 50% laut Definition iRd Kapitalgarantieerklärung in Höhe der Hälfte der zum Bilanzstichtag 30.06.2012 errechneten Unterdeckung, sohin von EUR 2.712.412,25 als Leistung gemäß § 2 Z 2 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegt, oder ob es sich bei diesem Zuschuss um einen im Sinne der EuGH- Rechtsprechung zu Verlustübernahmezusagen (Rechtssache C-38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH und Rechtssache C- 492/10 Immobilien Linz GmbH & CoKG; siehe auch VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133) steuerfreien Ausnahmefall handelt, zumal die Eigenkapitalquotenunterschreitung und Ausweis eines negativen Eigenkapitals zum 30.06.2012 von – EUR 136.156,47 durch den zu diesem Bilanzstichtag ausgewiesenen Bilanzverlust von EUR – 5.014.315,86 mitverursacht wurde.

In seinem Urteil vom 28. März 1990 in der RS C-38/88- Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft in Auslegung des Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/ EWG (entspricht nunmehr dem Art 3 lit h der RL 2008/7/EG) im Zusammenhang mit einem Ergebnisabführungsvertrag auszugsweise folgende Ansichten vertreten:

„11. Nach dieser Vorschrift können nur solche Leistungen eines Gesellschafters einer Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die es einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne dadurch ihr Kapital zu erhöhen.

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 Rücklage 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 den 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 vorliegenden Gerichtes ist daher zu antworten, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor der Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen 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“.

In der Folge wollte ein vorlegendes Gericht die Vorlagefrage abgeklärt wissen, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne des Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/ EWG nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrages 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. Diesbezüglich führte der GH der Europäischen Union in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011, RS C- 492/10- Immobilien Linz GmbH und CoKG, wiederum in Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Buchstabe b der RL 69/335/EWG in den RNr. 18 bis 21 vorerst aus, dass nach dieser RL- Bestimmung eine Leistung des Gesellschafters nur unter der Voraussetzung der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, wobei die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der RL deshalb erhöht, weil durch diese Verlustübernahme das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen Stand gebracht wird, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte und damit die Verlustübernahme zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft beiträgt. Davon ausgehend gelangte der EuGH in diesem Urteil zu folgender Rechtsauffassung:

„22. Der Gerichtshof hat in den Randnrn.13 und 14 des Urteils Siegen jedoch festgestellt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter zwar als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht, dass dies aber nicht gilt, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet,

dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden.

23. Aus dem Urteil Siegen geht hervor, dass der Gerichtshof für den Fall eine Ausnahme gemacht hat, 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 Auslegung des Urteils Siegen wird bestätigt durch das Urteil vom 17. September 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C- 392/00....).

24. Diese Ausnahme ist dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zur ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. In dem besonderen Fall, dass- wie im Ausgangsverfahren- 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.

25. Unter diesen Umständen ist die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht gerechtfertigt, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird“.

Aus diesen Gründen beantwortete der EuGH die an ihn gerichtete Frage dahin, „dass Art. 4 Abs. 2 Buchst b der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, 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“.

Zur Verlustkausalität betreffend Zuschussleistungen der Gesellschafter im Hinblick auf die Gesellschaftsteuer führte der VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133 aus:

„Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligte aufwenden musste, um Ansprüche aus der Ausübung der in Rede stehenden Optionen zu befriedigen. Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren daher weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der

Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zuschüssen der Gesellschafter an die Mitbeteiligte um Leistungen im Sinn des § 2 Z. 4 lit. 4 KVG“.

Dabei betonte der VwGH vor dem Hintergrund der EuGH Rechtsprechung Rs Siegen, dass es „auf die Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses – und nicht auf die `Entstehung` des Verlustes ankommt“.

Im hier zu beurteilenden Beschwerdefall war auslösendes Moment für die Zuschussverpflichtung der Gesellschafter das Sinken der Eigenkapitalquote unter 50%. Die Ursachen dafür können vielfältig sein, wie etwa durch Kreditaufnahme finanzierte Aktivierungen, somit Anstieg des Fremdkapitals, Entnahme von Gewinnen durch die Gesellschafter etc. Das Sinken der Eigenkapitalquote ist somit nicht notwendigerweise mit der Feststellung und dem Ausweis eines Jahresverlustes im Jahresabschluss verbunden. Dies bedeutet daher, dass eine Zuschussverpflichtung im Gegenstandsfall weder vom Vorliegen noch Nichtvorliegen eines Jahresverlustes abhängig ist, sondern allein durch Herabsinken der Eigenkapitalquote unter 50% an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen - aus welchen Gründen auch immer - begründet wird.

Der in Rede stehende Gesellschafterzuschuss zur Wiederauffüllung der Eigenkapitalquote war somit nicht unbedingt von der Feststellung eines Verlustes im Jahresabschluss abhängig. Damit würde jedoch im Wesentlichen **nicht** eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung des EuGH aber auch des VwGH 2012/16/0133 ausschließlich verlustkausale Leistung der Gesellschafter in dem Sinne erbracht, dass auf Grund einer vor dem Eintritt bzw. Feststellung eines Verlustes im Jahresabschluss eingegangener Verpflichtung zur Verlustübernahme eine auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens neutrale Leistung erbracht würde.

Wenn nun die Bf. vorbringt, dass

"die gegenständliche Kapitalgarantie zumindest insoweit eine vergleichbare Verlustübernahmezusage darstellt, als ein unternehmensrechtlicher Jahresverlust mit einer Veränderung der Eigenkapitalquote einhergeht",

bzw. mit Verweis auf Spies/Stückler, ÖStZ 2013, 204 [208], wonach nicht ausgeschlossen werden kann, dass

"der EuGH bei Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen, zu dessen gesellschaftsteuerrechtlicher Behandlung der Gerichtshof bisher nicht befragt wurde, dieselben Grundsätze wie in der Rs Siegen und Immobilien Linz anwenden würde...so könnte eine bereits vor Anfall der Aufwendungen eingegangene Übernahmeverpflichtung nämlich dazu führen, dass sich zwar nicht die zukünftigen Verluste - die in den Rs Siegen und Immobilien Linz gegenständlich waren - dafür aber der konkret gegenständliche Aufwand der Gesellschaft sich nicht mehr auf den Umfang des Vermögens auswirken

kann.....somit das Vermögen wie bei der rechtzeitigen Übernahme von Jahresverlusten auch durch die rechtzeitige Übernahme des einzelnen Aufwands vielmehr durchgehend auf dem gleichen Stand bleibt",

so ist dem entgegenzuhalten:

Zur Ermittlung des Absinkens der Eigenkapitalquote unter 50% und des Einforderungsbetrages im Sinne der Kapitalgarantiebedingungen bedurfte es der Erstellung der Bilanzen, worin im konkreten Fall auch darin festgestellte Verluste (Bilanzverluste) aufscheinen. Erst durch Gegenüberstellung der beiden Teilkonzernabschlüsse zum 30.06.2011 und 30.06.2012, respektive der zur Ermittlung der Zuschussleistung maßgeblichen konsolidierten Bilanzsummen und des jeweiligen zu den genannten Bilanzstichtagen ausgewiesenen konsolidierten negativen Eigenkapitals der Bf., welche überdies dem Vollkonsolidierungskreis ihrer Konzernmutter angehört, war es möglich, festzustellen, ob überhaupt eine konkrete Leistungsverpflichtung der Gesellschafter auf Zuschussleistung aus der Kapitalgarantie besteht, ob die Garantiebedingungen überhaupt eingetreten sind. Das Schlagendwerden der Kapitalgarantie und der Anspruch der Bf auf Zuschussleistung stand somit erst nach dem Bilanzstichtag fest, die in den konsolidierten Jahresabschlüssen ausgewiesenen Bilanzverluste hatten sich bereits auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens ausgewirkt, welches erst durch die spätere Zuschussleistung des Gesellschafters in Höhe der Unterdeckung der Eigenkapitalquote, welche erst mit Schreiben der Bf. vom 07.09.2012 und somit nach dem Bilanzstichtag vom Gesellschafter angefordert worden war, sich wieder erhöhte.

Aus diesem Grunde kann auch der Bilanzverlust 2012 keine Berücksichtigung finden, da er bereits zum 30.06.2012, also zum Bilanzstichtag eingetreten ist, das Vorliegen eines konkreten Anspruches der Bf. auf Zuschussleistung aber erst nach Bilanzerstellung zwecks Ermittlung der Eigenkapitalquote und Feststellung, ob und in welcher Höhe die Kapitalgarantiebedingungen eingetreten sind, feststand. Dies gilt für den gesamten Bilanzverlust 2012, welcher überdies auch Verlustvorträge aus Vorjahren erfasst, welche umso mehr – da sie ja bereits in den Vorjahren eingetreten sind - sich auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens schon in den Vorjahren ausgewirkt hatten.

Das Gericht teilt daher die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach ohne tatsächliche Minderung des Gesellschaftsvermögens keine Leistungsverpflichtung seitens der Gesellschafter entstanden wäre.

Anders verhielte es sich, wenn sich die Gesellschafter im Rahmen einer Verlustübernahmeerklärung von vornherein zur Tragung der Verluste verpflichtet hätten, und daher dem zu erwartenden Verlust eine Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter gegenübergestanden wäre und dadurch sozusagen eine automatische Neutralisierung des Verlustes bewirkt worden wäre (vgl. u.a. BFG 07.10.2016, RV/3100162/2016). Diesfalls wäre es gar nicht zur Minderung der Eigenkapitalquote unter 50% gekommen.

Hinsichtlich des Einwandes, dass es sich bei der beschwerdegegenständlichen Leistung um einen Großmutterschuss bzw. um eine Leistung eines **ehemaligen** Gesellschafters handelt, wird auf BFG, 19.10.2015, RV/7102206/2013 sowie VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136 und des dazu ergangenen Stammrechtssatzes verwiesen:

"Grundlegende Voraussetzung für die Gesellschaftsteuer ist die Erbringung der Leistung eines Gesellschafters. Im Fall von freiwilligen Leistungen von Nichtgesellschaftern wird § 2 Z 3 lit b KVG nicht verwirklicht. Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, dann handelt es sich um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Das Gesetz unterwirft nämlich der Gesellschaftsteuer die Leistung eines Gesellschafters und nicht die Erfüllung der Leistung von einem Gesellschafter. Demnach kann von einer Leistung eines Gesellschafters auch dann gesprochen werden, wenn der Leistende als Gesellschafter seine - auch einklagbaren - Verpflichtungen eingegangen ist und dann auch erfüllt. Darauf, ob der Leistende bei der möglicherweise erst Jahre später erfolgten Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war, kommt es dann nicht mehr entscheidend an, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat (Hinweis BFH Urteil 11.7.1973, Bundessteuerblatt II 1973, 855 und 856). Durch das spätere Ausscheiden des Gesellschafters ist der für die Gesellschaftsteuerpflicht maßgebliche Kausalzusammenhang zwischen der ehemaligen Gesellschafterstellung und der zugesagten Leistung (Hinweis Brönner/Kamprad, Kommentar zum KVG 4, Rz 34 zu § 2 dKVG) nicht aufgehoben."

Aus all diesen Erwägungen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, zumal das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Judikatur folgt. Darüber hinaus wird auf den bis 31.12.2018 in Geltung befindlichen § 38 Abs. 3e KVG verwiesen, wonach mit Ablauf des 31.12.2015 die Gesellschaftsteuer außer Kraft trat und diese Vorschriften letztmalig auf Rechtsvorgänge anzuwenden sind, bei denen die Steuerschuld vor dem 01.01.2016 entstanden ist, sowie auf den zur Schenkungsteuer ergangenen Beschluss des VwGH 21.11.2017, Ro 2015/16/0025, worin der Gerichtshof ausführte:

"Vor dem Hintergrund der mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft getretenen Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof (Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u. a.), des infolge des Zeitablaufs immer kleiner werdenden Kreises potentiell von der Schenkungssteuer noch betroffener Personen sowie des damit einhergehenden Fehlens grundsätzlicher Bedeutung für die Zukunft und über den Revisionsfall hinaus (vgl. VwGH 25.11.2015, Ra 2015/16/0115) stellt die Subsumtion eines bestimmten Sachverhaltes unter einen gesetzlichen Tatbestand (hier: des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG) eine Frage des Einzelfalles dar, den in jedem Fall zu sichern der Verwaltungsgerichtshof nach dem Revisionsmodell nicht berufen ist. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033 und 29.5.2017, Ro 2015/02/0019)."

Gleiches hat für die Gesellschaftsteuer zu gelten.

Salzburg-Aigen, am 22. Jänner 2019