



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 28. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel je vom 25. November 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin legte dem Finanzamt die Gesellschaftsteuererklärung gem. § 10 KVG vor. Als Sachverhalt war die Überweisung eines Gesellschafterzuschusses angeführt; weiters wurde die Steuerbefreiung nach Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 geltend gemacht. Über Ersuchen des Finanzamtes gab die Berufungswerberin folgenden Sachverhalt bekannt (auszugsweise):

Die S GmbH hat mit Dezember vorigen Jahres (Anm.: 2004) von der BIG das Superädifikat "Dreifachsporthalle samt Außenanlage" gekauft.

Zumal sich die Stadtgemeinde E für die Errichtung einer allgemein bildenden höheren Schule in E gegenüber dem Bund verpflichtet hat, für den Sportunterricht entsprechende Räumlichkeiten anzubieten, besteht zwischen der Stadtbetriebe E GmbH und der Stadtgemeinde E ein Mietverhältnis zur Nutzung der Dreifachsporthalle. Die Stadtgemeinde wiederum gibt dieses Nutzungsrecht im erforderlichen Ausmaß an den Schulerhalter der AHS (Bund) weiter. Im Gegenzug hat sich der Bund verpflichtet, gegen Mietfreistellung einen

Bundeszuschuss in 3 Raten à 726.728,00 € für die Sporthalle beizusteuern. Die ersten beiden Raten sind im Jahr 2004 auf das Konto der Stadtgemeinde E in Höhe von 1.453.456,66 € eingelangt.

Zwischen der Stadtgemeinde E und der S GmbH wiederum besteht die Übereinkunft, dass alle von Bundes- und Landesseite gewährten Zuschüsse zur Finanzierung des Sporthallenankaufes als Gesellschafterzuschuss weitergeleitet werden.

Zwischen der Stadtgemeinde E als Mieterin und der S GmbH als Vermieterin besteht ein mündlicher Mietvertrag.

Der Gemeinderat der Stadtgemeinde E hat diesbezüglich am 30.9.2004 einen Beschluss über ein Mietvertragsanbot zwischen S GmbH und der Stadtgemeinde beschlossen. Die S GmbH hat dieses Anbot durch Vorschreibung eines monatlichen Bestandzinses beginnend mit Dezember 2004 angenommen, wobei derzeit ein monatlicher Bestandzins in Höhe von 10.000,00 € zuzüglich USt zur Vorschreibung gelangt.

Die Höhe der Miete wird sich voraussichtlich nochmals ändern, zumal erst kürzlich die vom Land OÖ zur Auszahlung gelangenden BZ-Mittel bekanntgegeben wurden und diese Finanzmittel derzeit in der Mietzinskalkulation noch nicht berücksichtigt wurden.

In der gleichen Gemeinderatssitzung wurde zusätzlich von der Stadtgemeinde E der Beschluss über die Weitergabe von Subventionen, Baukosten, Mietzuschüsse etc. gefasst. Eine gesonderte Vereinbarung darüber existiert nicht.

Weiters wurde in der Sitzung vom 30.9.2004 folgender Beschluss gefasst (wiederum auszugsweise):

Ferner möchte ich (Herr Bürgermeister) den Gemeinderat davon in Kenntnis setzen, dass die S voraussichtlich die anfallenden Kosten bei Weitem nicht zur Gänze als Mieteinnahmen decken können. Nach derzeitig vorliegender Kalkulation wird ein zusätzlicher Gesellschafterzuschuss pro Jahr in Höhe von 90.000,00 € bis 110.000,00 € notwendig sein. Die Höhe dieses Zuschusses richtet sich selbstverständlich nicht nach der entsprechenden Einnahmesituation der S GmbH, sondern steht insbesondere in engen Zusammenhang mit der Zinsentwicklung (Darlehensrückzahlung). So kann bereits eine leichte Zinserhöhung einen Mehrbedarf von mehreren zigtausend Euro nach sich ziehen.

Ich stelle daher den Antrag, folgende Grundsatzerklärung zu beschließen:

I. Die Stadtgemeinde als Gesellschafterin erklärt unwiderruflich die Garantie für die seitens der S GmbH notwendige Kapitalaufnahme zum Kauf der Dreifachturnhalle, zur Kapitaltilgung samt eventuell anfallenden Kosten zu übernehmen.

Die Gemeinde erklärt unwiderruflich, alle von dritter Seite (Bund, Land etc.) für das Superädifikat gewährte Subventionen, Miet- und Baukostenzuschüsse, sofern diese nicht im direkten Zahlungsweg auf ein Konto der GmbH zugeführt werden, ehestmöglich in voller Betragshöhe als Gesellschafterzuschuss zu leisten. Bei Ausfall von im Finanzierungsplan, genehmigt vom Land OÖ, vorgesehenen Subventionen bzw. bei Verschiebungen von entgegen dem Finanzierungsplan festgelegten Auszahlungsterminen, erklärt die Stadtgemeinde jederzeit fehlendes Kapital zur Fortführung der Gesellschaft vorzufinanzieren bzw. zuzuschießen.

Die Stadtgemeinde leistet zusätzlich zu den im Punkt I. genannten Finanzmittel Gesellschafterzuschüsse im zur Aufrechterhaltung der Geschäftsführung erforderlichen Umfang. Sollten die Einnahmen der Gesellschaft aus Bestandverhältnissen nicht ausreichen, die aus dem Ankauf des Superädifikates, den Betrieb, der Aufrechterhaltung des Betriebes, der Instandhaltung und Instandsetzung anfallenden Kosten bzw. Verbindlichkeiten zu decken, wird die Garantie zur Bedeckung übernommen, insofern als die hierfür notwendigen Geldmittel in ausreichender Höhe als Gesellschafterzuschuss an die S GmbH unverzüglich geleistet werden. (Anm.: die Anträge wurden angenommen).

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden die Gesellschaftsteuer von den gewährten Zuschüssen fest.

Dagegen richtet sich die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass der gewährte Zuschuss nach Art. 34 Budgetbegleitgesetz steuerfrei sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Steuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: lit a: Zuschüsse.

Zuschüsse sind solche Leistungen, die einseitige Zuwendungen des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft darstellen. Erbringt daher ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches, so schließt der Leistungsaustausch die Gesellschaftsteuerpflicht aus.

Konkret dargestellt bedeutete dies, dass für eine Gesellschaftsteuerfreiheit der Verlustübernahmen folgende Beschlüsse und Verträge gegeben sein mussten:
Vertrag zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern ("Ergebnisabführungsvertrag");
Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss;
Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe.

Fehlte es an einer der drei Voraussetzungen, dann war nach bisheriger österreichischer Rechtsprechung ein Rechtsanspruch der Gesellschaft auf die jährliche Verlustabdeckung nicht zustande gekommen, und es liege dann auch nicht die geforderte Neutralität der Verlustabdeckung auf das Gesellschaftsvermögen vor. Erst bei einem Rechtsanspruch auf die Verlustübernahme könne 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.

Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie (EWG) 69/335 können Leistungen eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die es einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne eine Erhöhung des Kapitals mit sich zu bringen, und die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Zur ersten die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens betreffenden Voraussetzung ist festzustellen, dass, da unter dem Gesellschaftsvermögen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses zu verstehen ist, die Erhöhung dieses Vermögens daher grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft umfasst.

Dementsprechend hätte der EuGH entschieden, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter eine Leistung darstellt, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird, da sie dieses wieder auf einen Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte (EuGH 28.3.1990, Rs. C-38/88, Siegen, Rn. 13).

Zur zweiten die Erhöhung des Werts der Gesellschaftsanteile betreffenden Voraussetzung ist festzustellen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter dadurch, dass sie das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte, zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft beiträgt. Eine solche Übernahme ist demnach als im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie (EWG) 69/335 geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsanteile der Gesellschaft zu erhöhen.

Durch die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter wird folglich das Gesellschaftsvermögen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335

erhöht. Der Gerichtshof hat im Urteil vom 28.3.1990, Rs. C-38/88, Siegen, in den Rn. 13 und 14 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.

Aus dem Urteil in der Rs. 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 17.9.2002, Rs. C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Slg. 2002, I-7397, Rn. 21.

Diese Ausnahme ist 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. 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.

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 hat der EuGH für 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." (EuGH 1.12.2011, Rs. C-492/10, Immobilien Linz).

Die bisherige auf die Rechtsprechung des VwGH und des UFS gestützte Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrags – somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrags –, die von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirkten, nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt, ist unionsrechtswidrig. Für den EuGH macht es keinen Unterschied, in welcher Form die Verlustübernahmeverpflichtung des Gesellschafters vereinbart wurde. Entscheidend ist nur, 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.

Der Begründung im angefochtenen Bescheid, dass die Weitergabe von Förderungsmitteln oder Zuschüssen einer anderen Gebietskörperschaft steuerschädlich wäre, kann somit nicht gefolgt werden. Auch wenn die Stadt verpflichtet war, diese Mittel weiterzugeben, ändert dies nichts an der Begünstigung.

Linz, am 13. März 2012