

30. November 2012

BMF-010206/0211-VI/5/2012

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung von Verlustabdeckungszusagen

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

1. Rechtliche Situation vor dem Urteil des EuGH vom 1.12.2011, Rs Immobilien Linz GmbH & Co. KG

Grundsätzlich liegt ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vor, wenn eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt. Damit erbringt er eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird, weil er es wieder auf den Stand bringt, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte.

Der **VwGH** legte im Erkenntnis vom **19.2.1998, [97/16/0405](#)**, Kriterien fest, bei deren Einhaltung eine Verlustübernahme nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt:

Es muss eine Verpflichtung (zB aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters zur Verlustübernahme vorliegen.

Die Verpflichtung zur Verlustübernahme muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Bei Erfüllen dieser Kriterien verhindert die Verlustübernahmeverpflichtung nämlich von vornherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern.

Auch der **EuGH** hat im Urteil vom **28.3.1990 (Rs [C-38/88](#), Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH)** im Zusammenhang mit einem Ergebnisabführungsvertrag die Ansicht vertreten, dass dann, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war, sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken können und daher kein gesellschaftsteuerbarer Vorgang vorliegt.

In den **Protokollen der Bundessteuertagungen GVB 2004 und 2005** wurde zur Gesellschaftsteuerpflicht im Zusammenhang mit Gesellschafterzuschüssen Folgendes ausgeführt:

2004:

Die aufgrund eines EAV (Ergebnisabführungsvertrag) erfolgte Verlustübernahme führt nach der Rechtsprechung des EuGH zu keiner Vermögensvermehrung, weil dem Verlust eine Forderung der Gesellschaft in gleicher Höhe gegenüber steht. Eine solche unterliegt daher nicht der Gesellschaftsteuer. Andere nicht vom EAV erfasste Gesellschafterleistungen unterliegen der Gesellschaftsteuer. Das sind solche, die nicht in kausalem Zusammenhang mit dem EAV stehen. Dies ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.

Gesellschafterleistungen, die über den Bilanzstichtag hinaus das Eigenkapital der empfangenden Gesellschaft stärken und nicht durch einen laufenden Verlust verbraucht wurden oder nicht durch Gewinnabfuhr an die leistende Gesellschafterin rückgeführt wurden, unterliegen der Gesellschaftsteuer gemäß [§ 2 Z 4 KVG](#).

2005:

Nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages - somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages - die von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirkten, unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer (VwGH 19.2.1998, [97/16/0405](#); 30.3.1998, [97/16/0331](#), 0332; EuGH 28.03.1990, Rs [C-38/88](#)).

Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter zu Jahresbeginn an Hand eines detaillierten Finanzplanes gegenüber der Geschäftsführung, wobei offen bleibt, in welcher Form letztlich die Finanzierung erfolgt, sind die dann erfolgenden Leistungen des

Kommanditisten keine Pflichtleistungen nach [§ 2 Z 2 KVG](#). Es liegen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) vor.

Werden die Gelder hingegen bei der Hausbank aufgenommen und bestätigt der Kommanditist nur den Rahmen für das laufende Jahr, liegt insoweit keine der Gesellschaftsteuer unterliegende Leistung vor.

2. Urteil des EuGH vom 1.12.2011, Rs [C-492/10](#), Immobilien Linz GmbH & Co. KG

Der EuGH hatte zu prüfen, 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 lit. b der RL 69/335/EWG](#) nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages erfolgt, oder ob dies vielmehr auch dann der Fall ist, wenn die Verlustabdeckung in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der ausschließlich die Übernahme zukünftiger Verluste der Gesellschaft sichergestellt (und nicht auch eine Verpflichtung zur Gewinnabfuhr begründet) werden soll.

Der EuGH betonte, dass zwei Voraussetzungen für die Gesellschaftsteuerpflicht einer Gesellschafterleistung erfüllt sein müssen, nämlich dass es sich um Leistungen eines Gesellschafters handelt, die es zum einen einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne eine Erhöhung des Kapitals mit sich zu bringen, und die zum anderen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Folgende Ausnahmen von der Erhebung der Gesellschaftsteuer (= keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens) hat der EuGH in dieser Entscheidung formuliert:

Verlustübernahme aufgrund eines vor Eintritt der Verluste abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages

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.

3. Gesellschaftsteuerrechtliche Auswirkungen des EuGH-Urteils Rs Immobilien Linz & Co. KG

3.1. Verlustübernahme durch einen Gesellschafter außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrages

Damit das Erfordernis, dass künftige Verluste der Gesellschaft sich nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken können, erfüllt ist, stellen Einzelzusagen eines oder mehrerer Gesellschafter an seine/ihre Gesellschaft dann eine Verpflichtung zur Verlustübernahme dar, wenn die Gesellschaft auf Grund dieser Zusage über einen klagbaren Anspruch gegenüber dem Gesellschafter verfügt. Dies trifft auch auf Zusagen eines Gesellschafters zu, die im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses getroffen werden.

Die unter Punkt 1. zitierten Aussagen in den Protokollen der Bundessteuertagungen GVB 2004 und 2005, wonach nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages dazu führt, dass der Vorgang nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt, sind daher insoweit obsolet.

3.2. Übernahme eines Jahresverlustes

Den EuGH-Entscheidungen Rs Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH und Rs Immobilien Linz GmbH & Co. KG lag jeweils der Sachverhalt zugrunde, dass eine Verpflichtung zur Übernahme von *Jahresverlusten* begründet wurde, womit sich derartige Verluste nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens, also negativ auf das wirtschaftliche Potenzial der Gesellschaft auswirken. Die Verlustübernahmezusage muss sich daher auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust (Bilanzverlust gem. [§ 224 Abs. 3 A. IV UGB](#) bzw. [§ 231 Abs. 2 Z 29](#) und [Abs. 3 Z 28 UGB](#)) beziehen. Verpflichtet sich hingegen ein Gesellschafter zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäftsfall, stellt dies keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar (gegen die anders lautende Entscheidung des UFS vom 15. Juni 2012, RV/0558-S/08, wurde Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben).

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.

3.3. Zeitpunkt der Verlustübernahmezusage

In der Rs Immobilien Linz & Co. KG hat der EuGH ausgeführt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm *vor dem Eintritt* dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

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.

Bundesministerium für Finanzen, 30. November 2012