



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DGmbH, vormals DLGmbH in S, vom 6. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. Februar 2001 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftssteuererklärung vom 09.01.2001 brachte die Berufungswerberin (vormals DLGmbH einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss zur Verlustbedeckung 2000 gemäß Umlaufbeschluss vom 23.11.2000 in Höhe von € 6.122.449,-- zur Anzeige. Da die Zusage der Gesellschafter zur Übernahme von Verlusten für das Geschäftsjahr 2000 vor Feststellung des Verlustes 2000 erfolgte und daher keine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte (gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. b der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie) eingetreten sei, werde die Befreiung von der Gesellschaftsteuer geltend gemacht.

Als Beilage zur Gesellschaftssteuererklärung wurde der Umlaufbeschluss, unterfertigt durch die damaligen Gesellschafter DAG und die MGmbH mit 08.11.2000 bzw. 23.11.2000 vorgelegt. Dieser Umlaufbeschluss lautet:

„Die Gesellschafter beschließen zur Verlustabdeckung des Jahres 2000 in teilweiser Erfüllung ihrer wechselseitig übernommenen Verpflichtungen gemäß Punkt 10 des Vertrages vom 19.08.1999, der Gesellschaft weiteres Kapital im Ausmaß von insgesamt € 6.122.449,-- in Form eines als nicht gebundene Kapitalrücklage auszuweisenden und nicht rückzahlbaren

Gesellschafterzuschusses binnen 14 Tagen nach Beschlussfassung zuzuführen und zwar die DAG einen Betrag von € 3.122.449,-- und die MGmbH einen Betrag von € 3.000.000,--."

Mit Bescheid vom 20.02.2001 schrieb das Finanzamt Gesellschaftssteuer in Höhe von € 61.224,46 vor.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass gemäß Umlaufbeschluss vom 23.11.2000 sich die Gesellschafter verpflichtet hätten, zur Abdeckung von Verlusten an die Berufungswerberin für das Geschäftsjahr 2000 einen nicht rückzahlbaren Zuschuss von € 6.122.449,-- zu leisten. Es liege somit eine Verpflichtung der Gesellschafter, die sie schon vor Eintritt bzw. Feststellung des Verlustes eingegangen seien, vor. Unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 28.03.1990, Rs C-38/88, Waldrich Siegen wird die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftssteuerbescheides begehrt, zumal der EuGH in Bezug auf die Art der Leistungszusage nicht zwischen Ergebnisabführungsvertrag oder Einzelzusage differenziere.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens forderte das Finanzamt den im Umlaufbeschluss vom 23.11.2000 zitierten Vertrag vom 19.08.1999 an. Es handelt sich dabei um einen Konsortialvertrag, welcher zwischen den oben genannten Gesellschaftern der Bw abgeschlossen worden war. Im Punkt 10. wird unter der Überschrift Finanzierung der Expansion geregelt:

10.1 „Die Vertragsteile werden – im Zusammenhang mit der geplanten Geschäftsausweitung – über Verlangen auch nur eines Vertragsteiles weitere Kapitalzufuhr bis zum Gesamtbetrag von € 11.000.000,-- jeweils dann beschließen, wenn sich anlässlich der Beschlussfassung über einen Jahresabschluss der Gesellschaft herausstellt, dass die Eigenkapitalquote 6 % unterschreitet. Der Beschluss hat jeweils die für die Herstellung der Eigenkapitalquote von 6 % erforderliche zusätzliche Kapitalzufuhr zu umfassen und ist diese mit Wirksamkeit zum Stichtag des relevanten Jahresabschlusses zu bewirken“.

Im Punkt 10.2 wird die Eigenkapitalquote näher definiert.

10.3 lautet:

"Nicht ausgeschüttete Bilanzgewinne gelten für die Ermittlung des Höchstbetrages von € 11.000.000,-- als zugeführtes Kapital.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.05.2001 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Waldrich Siegen und die VwGH-Rechtsprechung, wonach Zuschüsse zur Verlustabdeckung ohne Ergebnisabführungsvertrag gesellschaftssteuerpflichtig seien, ab. In den entscheidungsgegenständlichen Sachverhalten wären noch vor Ende des Wirtschaftsjahres Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung zugesagt bzw. beschlossen worden. Dieser Tatbestand unterliege der Gesellschaftssteuer gemäß § 2 Z 4 lit a KVG. Dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Waldrich Siegen läge jedoch eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten

Ergebnisabführungsvertrages zugrunde. Dadurch würde von vornherein verhindert, dass sich die Verluste vermögensmindernd auswirkten. Dem gegenüber sei im gegenständlichen Berufungsfall im Wege eines Generalversammlungsbeschlusses vor Ablauf des Geschäftsjahres angesichts des eingetretenen Vermögensverlustes ein Zuschuss beschlossen worden, um dadurch das Stammkapital wiederherzustellen. Ein Ergebnisabführungsvertrag sei ein beidseitig verpflichtender Vertrag. Die Verlustübernahmeverpflichtung des Gesellschafters sei damit im Gesellschaftsverhältnis begründet. Gesellschafterzuschüsse beruhen hingegen auf einseitig verpflichtenden Vereinbarungen und fallen nur unter § 2 Z 4 lit a KVG. Im Anwendungsbereich dieser Bestimmung wäre die EuGH-Entscheidung jedoch ohne Bedeutung. Nach Einsicht in Punkt 10. des Konsortialvertrages vom 19.08.1999 habe festgestellt werden können, dass es sich bei dieser Bestimmung nicht um einen Ergebnisabführungsvertrag handle.

Im Vorlageantrag führt die Bw unter Bezugnahme auf Art. 4 Abs. 2 lit b der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie, des EuGH-Urteils Waldrich Siegen und der VwGH-Rechtsprechung aus, dass die Verlustabdeckungszusage vor der handelsrechtlichen Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen müsse. Dieser Zeitpunkt der Zusage wäre im Gegenstandsfall unstrittig eingehalten worden. Entscheidend wäre, ob nach dem angesprochenen EuGH-Urteil nur Verlustübernahmen aufgrund eines beidseitig verpflichtenden Vertrages (Ergebnisabführungsvertrag) oder auch aufgrund einer einseitig verpflichtenden Vereinbarung die Gesellschaftssteuerpflicht vermeiden lassen. Die innerstaatliche Zuordnung eines Tatbestandes zu einer bestimmten Regelung im Kapitalverkehrsteuergesetz wäre für die Frage, ob eine Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, völlig ohne Bedeutung. Maßgeblich könne nur sein, ob eine Leistung, egal ob – wie hier – aufgrund einer einseitig obligatorischen Verpflichtung oder aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages, geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. In diesem Sinne hätte der EuGH im Urteil Waldrich Siegen nur „zufällig“ über einen Ergebnisabführungsvertrag entschieden. Der EuGH habe in keinsten Weise einseitig verpflichtende Vereinbarungen, aufgrund derer eine Verlustabdeckung vor Eintritt des Verlustes zugesagt worden wäre, von der Frage, ob die Leistung geeignet sei den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen ausgenommen. Diese entspräche auch nicht dem klaren Wortlaut des Art. 4 Abs. 2 der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie.

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 (s. Knörzer/Althuber, Kurzkomentar zur Gesellschaftsteuer, 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 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.

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 Erkenntnis vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien:

Es muss eine Verpflichtung (z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und 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.

Im berufungsgegenständlichen Fall haben die beiden Gesellschafter einen Konsortialvertrag abgeschlossen, dessen im Punkt 2. genannter Vertragszweck darin lag, die in Punkt 1.1. und 1.2. beschriebenen Tätigkeiten in Österreich zusammenzuführen und in einer langfristigen Partnerschaft auszuweiten. Im Punkt 10. wurde zur Finanzierung der Expansion vereinbart, dass die Vertragsteile im Zusammenhang mit der geplanten Geschäftsausweitung über Verlangen auch nur eines Vertragsteils weitere Kapitalzufuhr bis zum Gesamtbetrag von € 11.000.000,-- jeweils dann beschließen werden, wenn sich anlässlich der Beschlussfassung

über einen Jahresabschluss der Gesellschaft herausstellt, dass die Eigenkapitalquote 6 % unterschreitet. Der Beschluss hat jeweils die für die Herstellung der Eigenkapitalquote von 6 % erforderliche zusätzliche Kapitalzufuhr zu umfassen und ist diese mit Wirksamkeit zum Stichtag des relevanten Jahresabschlusses zu bewirken. In Erfüllung dieser Vertragsbestimmung haben die Gesellschafter mit Umlaufbeschluss vom 08.11. bzw. 23.11.2000 zur Verlustabdeckung des Jahres 2000 beschlossen, der Bw weiteres Kapital im Ausmaß von insgesamt € 6.122.449,-- in Form eines als nicht gebundene Kapitalrücklage auszuweisenden und nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses zuzuführen. 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. Der berufungsgegenständliche Konsortialvertrag legt lediglich Rechte und Pflichten zwischen den Gesellschaftern fest, begründet jedoch keinerlei Rechtsansprüche der Berufungswerberin. Ein unmittelbar der Bw zukommender Rechtsanspruch auf Verlustabdeckung läge nur dann vor, wenn ein Vertrag zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft abgeschlossen worden wäre. Der dem Urteil des EuGH zugrunde liegende Sachverhalt kann daher nicht mit dem gegenständlichen Berufungsfall verglichen werden, zumal dem Urteil des EuGH eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages – somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages – zugrundeliegt, die von vornherein verhindert, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirken.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgend fehlt es im Gegenstandsfall bereits an einer entsprechenden Verpflichtung des Gesellschafters. Der berufungsgegenständliche Umlaufbeschluss auf Grundlage des Konsortialvertrages bezieht sich keinesfalls auf eine schon zuvor (z.B. in einem Ergebnisabführungsvertrag oder sonst im Gesellschaftsverhältnis) begründete Leistungspflicht und stellt sich von seinem Inhalt her nicht als Ankündigung einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Pflichterfüllung sondern vielmehr als freiwillige Leistung eines Zuschusses dar.

Auch wenn die Bw ausführt, dass nur entscheidend sein kann, ob eine Leistung, egal ob – wie im Berufungsfall – aufgrund einer einseitigen obligatorischen Verpflichtung oder aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages, geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und in diesem Sinne der EuGH nur zufällig über einen Ergebnisabführungsvertrag entschieden hätte, sind für die Beurteilung des Gegenstandsfalles und die Frage, ob das EuGH-Urteil im

Gegenstandsfall zur Anwendung gelangen kann, die für die Auslegung dieses Urteils vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten oben genannten Kriterien maßgeblich. Danach muss eben das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein und der Gesellschaft unmittelbar ein Rechtsanspruch auf Leistung zukommen. Vor diesem Hintergrund ist der gegenständliche Verlustabdeckungszuschuss als freiwillige Leistung nach § 2 Z 4 lit a KVG zu qualifizieren.

Dass die genannte Bestimmung nicht in Konflikt mit Art. 4 Abs. 2 lit b der Richtlinie 69/335/EWG (und der Judikatur des EuGH) steht, zumal sie insoweit, als diese Leistungen geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, deckungsgleich sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.02.1998, 97/16/0405 ausgesprochen.

Auch wenn unstrittig ist, dass die berufungsgegenständliche Zusage betreffend einen Verlustabdeckungszuschuss vor der handelsrechtlichen Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt ist, fehlt es an der inhaltlichen Qualifikation dieser Leistung als Erfüllung einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Rechtspflicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 17. September 2007