

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuer und Glücksspiel vom 15.07.2013, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Steuerberechnung sind dem Ende des Erwägungsteiles zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Gesellschafter der X sind je zur Hälfte das A und die B .

Punkt II § 5 Abs. 3 des vorgelegten Gesellschaftsvertrages vom 9. Dezember 2004 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

“Die Gesellschafter werden zum Ausgleich allfälliger in der jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft ausgewiesener, nicht durch eigene Erträge gedeckter Aufwendungen an die Gesellschaft Zuschüsse zur Abdeckung der jeweiligen Jahresverluste leisten. Die Verlustabdeckungen erfolgen im Verhältnis der Stammeinlagen.

(.....)

Die Gesellschafter werden zur Aufrechterhaltung der Liquidität der Gesellschaft auf ihre voraussichtlichen Anteile am geldwirksamen Verlustabdeckungserfordernis gemäß dem von der Generalversammlung zu genehmigenden Wirtschaftsplan eines jeden Jahres über Anforderung durch die Geschäftsführung Vorauszahlungen leisten.

Bei Aufstellung des Jahresabschlusses sind Unterschiedsbeträge zwischen den tatsächlich geleisteten Vorauszahlungen und dem jeweiligen Verlustanteil als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern ausweisen.

Forderungen der Gesellschaft sind jedenfalls im Ausmaß ihres Liquiditätsbedarfes unverzüglich zu berichtigen.

Allfällige Kosten einer Zwischenfinanzierung der Verlustabdeckungsleistungen (Investitionsfinanzierungen) sind dem diese verursachenden Gesellschafter direkt anzulasten und von diesem zu ersetzen.

Mit der Beschlussfassung über den jeweiligen Jahresabschluss gilt auch die darin dargestellte Verlustabdeckung als genehmigt.“

Am 8. Juli 2013 legte die X dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG vor, womit ein als „Investitionszuschuss“ bezeichneter Rechtsvorgang als Rechtsvorgang gemäß § 2 Z 2 KVG angezeigt wurde. Der Wert der Leistung wurde mit € 2.579.662,84 € ausgewiesen.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. Juli 2013 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der X für den erklärten Rechtsvorgang gemäß § 2 Z 2 KVG Gesellschaftsteuer mit dem Betrag von 25.796,63 € (= 1 % von 2.579.662,84 €) fest.

Die von der X (im Folgenden auch Bf genannt) gegen diesen Gesellschaftsteuerbescheid erhobene Beschwerde (Berufung) bestreitet die Rechtmäßigkeit der Steuervorschreibung dem Grunde nach im Wesentlichen mit dem Vorbringen, bereits im Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 2004 sei festgelegt, dass die beiden Gesellschafter Zuschüsse zur Verlustabdeckung an die X leisten. Durch einen von der Generalversammlung genehmigten Wirtschaftsplan würden die Zuschüsse vor Entstehung der Verluste auf Grund der vorhandenen Gewinn und Verlust-Rechnung berechnet. Da die X über eine im Vorhinein von ihren Gesellschaftern zu ihren Gunsten eingegangene Verpflichtung, unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit die Verluste automatisch auf ihre Gesellschafter zu übertragen, verfüge, sei eine Ausnahme von der Steuerpflicht, wie auch der EuGH in seiner Rechtsprechung (EuGH 1.12.-2011, C- 492/10 Immobilien Linz GmbH & CoKG) entschieden habe, im gegenständlichen Fall gerechtfertigt. Auf Grund der vor Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangenen Verpflichtung der Übernahme der Verluste, könne ein solcher Zuschuss keinen Einfluss auf das wirtschaftliche Potenzial der Gesellschaft haben, wodurch eine Besteuerungsvoraussetzung des Art. 3 lit. h Kapitalansammlungs-RL nicht gegeben sei. Eine Erhebung der Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter sei auf Grund der Nichterhöhung des Gesellschaftsvermögens nicht gerechtfertigt. Auch komme als entscheidendes Kriterium für die Steuerbarkeit eines Gesellschafterzuschusses zur Verlustabdeckung nicht die Form der Verpflichtung- durch Ergebnisabführungsvertrag oder durch Einzelzusage- in Betracht, sondern der Zeitpunkt des Einganges der Verpflichtung. Die X habe Investitionen getätigt, welche indirekt über die Absetzung für Abnutzung

zu einem Aufwand für die Gesellschaft würden. Durch die verbuchte Absetzung für Abnutzung gehe der Aufwand in die Gewinn- und Verlustrechnung, wodurch sich ein allfälliger Verlust der Gesellschaft erhöhe. Wird nun von den Gesellschaftern der X nicht der Jahresverlust, sondern bereits die konkrete Investition bezuschusst, könne dies ebenfalls zu keiner Werterhöhung des Vermögens und der Anteile der Gesellschaft führen. Ob nun ein Jahresverlust durch Zuschüsse ausgeglichen werde, oder der Jahresverlust durch Investitionszuschüsse und der dadurch nicht vorhandenen Absetzung für Abnutzung verringert werde, dürfe für die Gesellschaftsteuerfreiheit keine Rolle spielen. Durch die im Gesellschaftsvertrag und im Wirtschaftsplan- und damit rechtzeitig iSd BMF-Erlasses vom 6.12.2012, GZ BMF- 010206/0215-VI/5/2012- abgegebenen Verpflichtung der Gesellschafter werde das Gesellschaftsvermögen durch den Investitionszuschuss gerade nicht erhöht, wodurch eine Grundvoraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht nicht gegeben sei. Das Vermögen bleibe wie bei der rechtzeitigen Übernahme von Jahresverlusten, auch durch die rechtzeitige Übernahme der Investitionsaufwendungen durchgehend auf dem gleichen Stand. Zum gleichen Schluss sei auch der UFS Salzburg in seiner Berufungsentscheidung vom 15.06.2012, RV/0558-S/08, gekommen, in welcher er bei einem rechtzeitig vereinbarten Gesellschafterzuschuss zur Übernahme eines einzelnen Aufwandes die Gesellschaftsteuerpflicht dieser Leistung verneinte.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde tragend wie folgt begründet:

„Lt. Urteil des EuGH ist 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 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.

Im Erlass des BMF GZ -010206/0215-VI/5/2012 wird nochmals darauf hingewiesen, dass sich die Verlustübernahme nur auf die Übernahme des von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen muss. Wenn sich hingegen die Verlustübernahmezusage zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäft bezieht, stellt dies keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar.

Gegen die Entscheidung des UFS- Salzburg, GZ RV/0558-S/08 wurde Amtsbeschwerde eingebracht. Mit Entscheidung vom 13.12.2012, GZ 2012/16/0133 hat der VwGH der Amtsbeschwerde stattgegeben.

Ihre Berufung wird daher abgewiesen.“

Die Bf. beantragte daraufhin die Vorlage ihrer Berufung (Beschwerde) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung replizierend wird unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Siegen (EuGH vom 28.3.1990, C- 38/88) und Immobilien Linz (EuGH-vom 1.12.2011, C- 492/10) im Wesentlichen ausgeführt,

auf Grund der weiten Interpretation der Begriffe „Gesellschaftsvermögen“ und „Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile“ führe bei Vorliegen einer vor Eintritt der Verluste eingegangenen Verlustübernahmeerklärung nicht nur eine Übernahme der Jahresverluste zu keiner Steuerpflicht, sondern auch ein Zuschuss zur Abdeckung von Investitionsaufwendungen. Dies deshalb, weil gleich wie bei einem Zuschuss zur Abdeckung eines Jahresverlustes trete auch bei einem Zuschuss zur Abdeckung des Investitionsaufwandes keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens ein. Das Vermögen bleibe wie bei der rechtzeitigen Übernahme von Jahresverlusten auch durch die rechtzeitige Übernahme der Investitionsaufwendungen durchgehend auf dem gleichen Stand. Dem weiteren Argument des Finanzamtes, die Verpflichtung zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verluste aus einem einzelnen Geschäft stelle keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar, sei entgegenzuhalten, dass die beiden Gesellschafter der Bf. sich nicht zur Übernahme eines Investitionsaufwandes aus einem einzelnen Geschäftsfall verpflichtet hätten, vielmehr sei laut Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 2004 vereinbart, dass Investitionszuschüsse in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der gesamten in einem Jahr getätigten Investitionen geleistet würden. Im Gegenstandsfall gehe es daher um jährliche Zuschüsse zu laufenden Investitionen und nicht um die Aufwandtragung aus einer einzelnen, genau definierten Investition. Soweit in der Berufungsvorentscheidung erwähnt werde, dass die von der Bf. zur Stützung ihrer Rechtsmeinung angeführte Berufungsentscheidung RV/0558-S/08 vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13.12.2012, GZ 2012/16/0133 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben worden sei, lasse dieses Vorbringen unberücksichtigt, dass der Verwaltungsgerichtshof seine darin vertretene Rechtsauffassung mit dem Umstand begründe, dass deshalb kein Ausnahmefall iSd zu Verlustübernahmezusagen ergangenen EuGH- Rechtsprechung vorliege, weil ein Aufwand durch die Gesellschafter übernommen worden sei, unabhängig davon, ob der Aufwand- ohne die Leistung der Gesellschafter- im Jahresabschluss der Gesellschaft zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Im vorliegenden Berufungsfall hingegen würden die von der X *getätigten Investitionen* indirekt über die Aufwandsposition „Absetzung für Abnutzung“ den Jahresverlust der Gesellschaft erhöhen und sich damit erfolgswirksam auswirken. Würden die Gesellschafter der X nicht die Investitionen bezuschussen, sondern den um die zustehende Absetzung für Abnutzung für die getätigten Investitionen erhöhten Jahresverlust, wäre diese Leistung auf jeden Fall nach der angeführten EuGH- Rechtsprechung gesellschaftsteuerfrei. Die gegenständliche Leistung sei dem Grunde und der Höhe nach ergebniskausal. Dadurch, dass die Verpflichtung der Gesellschafter zur Übernahme von Investitionsaufwendungen vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sei, würde das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht. Damit sei hinsichtlich der gegenständlichen Zuschüsse der Gesellschafter Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 69/335 dahingehend auszulegen, dass mit der Abdeckung eines Teiles der Investitionen sichergestellt werden solle, dass sich das Gesellschaftsvermögen nicht erhöhe. Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeute, dass gleiche Sachverhalte gleich

besteuert werden müssen. Ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes auf Gleichbehandlung könne daher im gegenständlichen Fall nicht eine Gesellschaftsteuer auf die Investitionszuschüsse erhoben werden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Nach Art. 3 der für den beschwerdegegenständlichen Zuschuss der Gesellschafter 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.

3. 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).

4. An Sachverhalt ist unbestritten davon auszugehen, dass sich das A und die B als die beiden Gesellschafter der X laut Punkt II § 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 09. Dezember 2004 verpflichteten zum Ausgleich allfälliger, in der jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesener, nicht durch eigene Erträge gedeckter Aufwendungen für den Geschäftsbetrieb jährlich Zuschüsse zur Verlustabdeckung zu leisten, wobei sich die B. zur Abdeckung von 55 vH und das A von 45 vH der auftretenden Verluste hinsichtlich des Betrieb¹ verpflichtet hat. Betriebsverluste aus der zweiten Betrieb² werden laut Gesellschaftsvertrag zur Gänze von der B. abgedeckt. Dabei verpflichteten sich die Gesellschafter jedes Jahr Vorauszahlungen zu leisten, welche sich nach dem von der Generalversammlung zu beschließenden Wirtschaftsplan richteten.

5. Abstellend auf diese Bestimmung des Gesellschaftsvertrages besteht im Wesentlichen Streit darüber und entscheidet den Beschwerdefall, ob der nach dem Beschwerdevorbringen auf Grund dieser gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung von den beiden Gesellschaftern der X geleistete „Investitionszuschuss“ 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.

6. 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“.

7. Im vorliegenden Beschwerdefall ist sachverhaltsmäßig unstrittig davon auszugehen, dass sich die beiden Gesellschafter der Bf. in Punkt II § 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 09. Dezember 2004 verpflichteten, zum Ausgleich allfälliger, in der jeweiligen Gewinn und Verlustrechnung der Gesellschaft ausgewiesener, nicht durch eigene Erträge gedeckter Aufwendungen für den Geschäftsbetrieb, jährlich Zuschüsse zur Verlustabdeckung zu leisten. Dabei verpflichteten sich die Gesellschafter jedes Jahr Vorauszahlungen zu leisten, welche sich nach dem von der Generalversammlung zu beschließenden Wirtschaftsplan richten. Mit Rücksicht auf die durch die angeführte Judikatur des EuGH klargestellte Rechtslage entscheidet demnach den Beschwerdefall die Abklärung der Frage, ob durch den in Rede stehenden Investitionszuschuss das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird und demzufolge in dieser Leistung ein Ausnahmefall iSd EuGH- Rechtsprechung vorliegt.

8. Nach dem insoweit unbestritten gebliebenen Beschwerdevorbringen haben die beiden Gesellschafter den gegenständlichen Investitionszuschuss als Folge der in Punkt II § 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 09. Dezember 2004 eingegangenen Verpflichtung zur Verlustabdeckung geleistet. Diese Verpflichtung ist im Gegenstandsfall unzweifelhaft vor der Feststellung (siehe VwGH 30.3.1998, 97/16/0213) bzw. vor dem Eintritt des Verlustes der Gesellschaft eingegangen worden. Hat aber der EuGH in der RS C- 492/19- Immobilien Linz GmbH und CoKG in Auslegung des Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht dem nunmehr geltenden Art. 3 lit. h der RL 2008/7/EG) für Recht erkannt, dass (auch außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrages) die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt (Feststellung) dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht, dann ergibt sich aus dieser

EuGH- Judikatur im Konnex mit der in § 5 des Gesellschaftsvertrages vom 9. Dezember 2004 eingegangenen Verpflichtung zur Verlustabdeckung für den Beschwerdefall die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass der von den beiden Gesellschaftern erbrachte beschwerdegegenständliche „Investitionszuschuss“ von € 2,579.662,84 jedenfalls in jenem Ausmaß (dem Grunde und der Höhe nach) mit der Erfüllung der eingegangenen rechtlichen Verpflichtung zur Verlustabdeckung in Zusammenhang steht, in dem der Jahresverlust in der Gewinn und Verlustrechnung der Gesellschaft ausgewiesen ist. An dieser eingegangenen Verlustabdeckungsverpflichtung ändert auch der Einwand nichts, dass durch Auflösung der „Bewertungsreserve“ der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Jahresverlust entsprechend reduziert wurde, kommt doch dem Umstand entscheidende Bedeutung zu, dass die Zuschüsse zur Abdeckung des jeweiligen in der Gewinn und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresverlustes zu leisten waren. Die Verlustabdeckungsverpflichtung war somit dem Grunde und der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss abhängig und insoweit begrenzt (vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133). Dass die Gesellschafter zur Aufrechterhaltung der Liquidität der Gesellschaft auf ihre voraussichtlichen Anteile am geldwirksamen Verlustabdeckungserfordernis gemäß dem von der Generalversammlung zu genehmigenden Wirtschaftsplan eines jeden Jahres über Aufforderung durch die Geschäftsführung Vorauszahlungen leisteten, ändert nichts an der Verlustabdeckungsverpflichtung, denn bei Aufstellung des Jahresabschlusses war der Unterschiedsbetrag zwischen den geleisteten Vorauszahlungen und dem jeweiligen Verlustanteil als Forderung bzw. Verbindlichkeit gegenüber den Gesellschaftern auszuweisen.

9. Unter Verweis auf die sich aus der EuGH- Rechtsprechung (EuGH- Urteil vom 28.3.1990, Rs. C-38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH und EuGH- Urteil vom 1.12.2011, Rs. C-492/10, Immobilien Linz GmbH & CoKG, siehe diesbezüglich auch SWK Heft 1, Steuern, Seite 28ff und SWI 2013, Seite 174 ff) ergebenden Rechtslage kommt damit folgendem Tatumstand entscheidende Bedeutung zu. Mit der Vertragsbestimmung des Punktes II § 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 9. Dezember 2004 (und damit vor dem Eintritt des Jahresverlustes) sind die Gesellschafter unbestritten die vertragliche Verpflichtung eingegangen, die in den jeweiligen Jahresabschlüssen (Gewinn und Verlustrechnung) ausgewiesenen künftigen Verluste durch Zuschüsse abzudecken. An dieser im Vorhinein eingegangenen vertraglich Verpflichtung zur Verlustabdeckung durch Zuschüsse ändert im Grundsätzlichen der Umstand nichts, dass im Gegenstandsfall zur Aufrechterhaltung der Liquidität der Gesellschaft während des laufenden Jahres Vorauszahlungen zu leisten waren, die bei Aufstellung des Jahresabschlusses an den festgestellten Jahresverlust durch Einstellen entsprechender Aktiv- oder Passivposten „auszugleichen " waren. Der EuGH hat – wie eingangs bereits erwähnt- vorab in diesen beiden Urteilen ausdrücklich festgehalten, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch den Gesellschafter eine Leistung darstellt, durch die das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft erhöht wird, da sie dieses wieder auf den Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte. Zuschüsse

eines direkten Gesellschafters an seine Gesellschaft zur Abdeckung von Verlusten unterliegen daher der Gesellschaftsteuer. In diesen Urteilen macht der EuGH von dieser Steuerpflicht für den Fall eine Ausnahme, wenn 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. Aus dieser Rechtsprechung des EuGH folgt für die Entscheidung des Beschwerdeorgans, dass der erklärte Investitionszuschuss von 2.579.662,84 € in jenem Ausmaß, den die beiden Gesellschafter in Erfüllung ihrer in Punkt II § 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 9. Dezember 2004 (und damit im Vorhinein) eingegangenen Verpflichtung zu leisten hatten, um den in der Gewinn und Verlustrechnung (Jahresabschluss) ausgewiesenen (festgestellten) Jahresverlust 2012 von 2.134.884,53 € abzudecken, wegen des insoweit zum Tragen kommenden Ausnahmefalles von der Gesellschaftsteuer ausgenommen ist. Entgegen der Meinung des Finanzamtes unterliegt damit der streitgegenständliche Investitionszuschuss, soweit mit diesem Zuschuss der vertraglichen Verlustabdeckungsverpflichtung entsprochen wird, nicht der Gesellschaftsteuer. Dies führt zu einer Bemessungsgrundlage von 444.778,31 € (Ermittlung: 2.579.662,84 € minus 2.134.884,53 €) und die Gesellschaftsteuer ist für den Rechtsvorgang "Investitionszuschuss 2012" mit 4.447,78 € festzusetzen.

Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 444.778,31 € ergibt 4.447,78 €.

Spruchgemäß war daher der Beschwerde gegen den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid teilweise Folge zu geben.

10. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, wird doch durch die oben angeführten EuGH- Urteile bzw. durch das Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 13. Dezember 2012, 2012/16/0133 ausreichend geklärt, unter welchen Voraussetzungen bei Zuschüssen zur Verlustabdeckung eine Ausnahme von der Gesellschaftsteuer zu machen ist. Mit dem gegenständlichen Erkenntnis, welches von dieser Rechtslage nicht abweicht, war folglich keine Rechtsfrage zu lösen, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt.

Innsbruck, am 5. Februar 2015