



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 25. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. September 2007 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die S- GmbH (in der Folge: Berufungswerberin) legte dem Finanzamt am 27.7.2007 die Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 KVG vor, in welcher sie als Rechtsvorgang eine freiwillige Leistung der Gesellschafterin gemäß § 2 Z 4 KVG erklärte und den Wert mit Null bekannt gab.

Im Ermittlungsverfahren gab die Berufungswerberin über Anfrage des Finanzamtes an: Die H- GmbH & Co KG hat aus laufenden Leistungsverrechnungen Forderungen gegenüber der Berufungswerberin aufgebaut. Zum Stichtag 31.3.2007 betrug der offene Forderungsstand 3.214.379,35 €.

Die Vereinbarungen über den Forderungsverzicht liegen zur Information bei (Anmerkung: Es handelt sich dabei um einen Gesellschafterbeschluss vom 30.3.2007, in welchem die Gesellschafterin auf Forderungen gegen die Berufungswerberin in jener Höhe verzichtet, dass im Jahresabschluss der Berufungswerberin ein sonst negatives Eigenkapital ausgeglichen wird und die Fälligkeit des Gesellschafterzuschusses 14 Tage nach Feststellung des Jahresabschlusses eintritt. Nach dem Gesellschafterbeschluss vom 2.5.2007 verzichtet die Gesellschafterin auf einen aushaftenden Betrag in Höhe von 640.000,00 €).

Die Forderung wurde im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.3.2007 abgeschrieben.

Nach Berücksichtigung eines Forderungsverzichtes weist die Berufungswerberin einen Bilanzgewinn in Höhe von 663,70 € auf.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 iVm. § 2 Z 4 KVG fest; nach der Begründung erfolgte der Forderungsverzicht zum Zweck des Ausgleiches des negativen Eigenkapitals; die Gesellschaftsteuer ist dann nicht festzusetzen, wenn die Verpflichtung zur Verlustabdeckung bereits vor deren Eintritt eingegangen wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Erfüllung der Verlustabdeckung durch den Gesellschafter bedeute (nach dem Urteil des EuGH vom 28.3.1990, Rs 38/88) keine Erhöhung des Vermögens der empfangenden Gesellschaft, wenn die Verpflichtung dazu vor dem Entstehen der Verluste eingegangen wurde; daher sei der Tatbestand des § 2 Z 4 KVG nicht erfüllt.

Im vorliegenden Fall war bereits im laufenden Geschäftsjahr der Berufungswerberin klar, dass Verluste entstehen würden und es sei lediglich deren Höhe nicht festgestanden. Im März 2007, also noch vor der Verlustentstehung, habe die Gesellschafterin den Beschluss gefasst, die Verluste durch einen Forderungsverzicht abzudecken; nach der Feststellung des Verlustes im Mai 2007 habe die Gesellschafterin auf eine Forderung in der vereinbarten Höhe verzichtet. Eine solche Vereinbarung komme wirtschaftlich einem Ergebnisabführungsvertrag (Verlustübernahmevertrag) gleich.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird wiederum auf die bereits zitierte Entscheidung des EuGH hingewiesen. Darüber hinaus sei bereits im Jahr 1999 eine Verlustübernahmevereinbarung abgeschlossen worden, welche zu keinem Zeitpunkt gekündigt wurde und ungeachtet des Wegfalls der Organschaft im Sinne des KStG nach wie vor eine Organschaft auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechtes besteht.

Der Eingabe angeschlossen war der zwischen der Gesellschafterin (Obergesellschaft) und der Berufungswerberin (Untergesellschaft) am 9.6.1999 geschlossene Ergebnisabführungsvertrag, dessen maßgebliche Punkte lauten:

1. Das Stammkapital der Untergesellschaft befindet sich wirtschaftlich zu 100 % im Besitz der Obergesellschaft. Die Untergesellschaft ist in das Unternehmen der Obergesellschaft finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert und hat bei ihrer Geschäfts- und Betriebsführung nach den Weisungen der Obergesellschaft vorzugehen.
2. Die Untergesellschaft führt ihren Betrieb im Innenverhältnis für Rechnung der

Obergesellschaft. Sie ist daher verpflichtet, ihren Gewinn zur Gänze an die Obergesellschaft abzuführen und diese ist verpflichtet, allfällige Verluste der Untergesellschaft zu übernehmen. Die Untergesellschaft ist berechtigt, alle nach den Steuergesetzen oder sonstigen Gründen gebotenen oder zulässigen Abschreibungen, Rückstellungen und Rücklagen nach den Weisungen der Obergesellschaft vorzunehmen bzw. zu bilden.

3. Dieses Übereinkommen tritt am Beginn des Geschäftsjahres 1999 der beiden Vertragspartner (beginnend am 1.1.1999) in Wirksamkeit und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Es kann von jedem der beiden Vertragsteile unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres aufgekündigt werden, frühestens jedoch mit 31.12.2003. Ungeachtet der vorgenannten Mindestbindung erlischt das Übereinkommen ohne Kündigung in jenem Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen für den Fortbestand des steuerlichen Organverhältnisses zwischen den beiden Gesellschaften wegfallen.

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, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

Nach Artikel 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) können, soweit sie am 1.7.1984 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 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 Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht.

Der Verwaltungsgerichtshof nennt in seinem Erkenntnis vom 19.2.1998, ZI. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien:

Es muss eine Verpflichtung (zB aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und auf 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 gegenständlichen Fall behauptet die Berufungswerberin das Vorliegen der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Verlustübernahmeverpflichtung vor Eintritt der Verluste. Als Beweis dafür legte sie eine schriftliche Bestätigung, nämlich den – nach eigenem Vorbringen nach wie vor gültigen – Ergebnisabführungsvertrag vom 9.6.1999 vor. An der Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung bestehen keine Bedenken, auch wenn keine Organschaft im Sinne des § 9 KStG idF vor BGBl. I 2004/180 besteht.

Von Amts wegen wurde beim Finanzamt Linz und durch Einsichtnahme im Firmenbuch Folgendes erhoben:

Die H- Baugesellschaft mbH ist alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin. Bis zur steuerlichen Veranlagung 2004 bestand der Ergebnisabführungsvertrag aus 1999.

Ab der Veranlagung für 2005 besteht eine Unternehmensgruppe, Gruppenträger ist die HuT GmbH, die wiederum Alleingesellschafterin der H- Baugesellschaft mbH ist, der Gruppenantrag wurde fristgerecht gestellt.

Nach § 26c Z 3 KStG 1988 geht ein bestehendes Organschaftsverhältnis unabhängig davon, ob der Ergebnisabführungsvertrag aufgelöst wird oder nicht, nahtlos auf eine Unternehmensgruppe über, wenn der Gruppenantrag bis zum 31.12.2005 dem für die Unternehmensgruppe zuständigen Finanzamt oder dem bisher zuständigen Finanzamt für die Organschaft übermittelt wird.

Auch wenn ab dem Veranlagungsjahr 2005 keine unternehmensrechtliche Gewinn- bzw. Verlustübernahme – im Unterschied zur früheren Organschaft – erforderlich ist, kann nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass der geschlossene Ergebnisabführungsvertrag ersatzlos beseitigt wäre und die Verpflichtung zur Verlustübernahme bereits vor Eintritt der Verluste bestanden hat. Die oben angeführten Gesellschafterbeschlüsse vom 30.3.2007 und vom 2.5.2007 haben die Verpflichtung nur zahlenmäßig konkretisiert.

Linz, am 11. Februar 2010