



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R GmbH (vormals St GmbH) in O, vertreten durch die Bammer Nussbaumer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH in G, vom 22. Oktober 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern L vom 15. Oktober 1997 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die HT GmbH war Alleingesellschafterin der HB GmbH (nunmehrige Berufungswerberin) mit Sitz in W. Laut Firmenbuch wurde der Firmenname der nunmehrigen Berufungswerberin ab 7.2.1996 auf St GmbH und ab 10.4.1998 auf R GmbH geändert. Seit 5.1.1996 befindet sich der Sitz der Gesellschaft in O.

Am 11. Dezember 1995 wurde der nachstehend auszugsweise wiedergegebene **Umlauf-beschluss** gemäß § 34 GmbHG gefasst:

2. *Nach Mitteilung der Geschäftsführung der HB GmbH hat die Gesellschaft im laufenden Geschäftsjahr (Bilanzstichtag 31.12.1995) einen Verlust zu erwarten. Der Gesellschafter fasst daher den Beschluss, den zu erwartenden Bilanzverlust mit einem Teilbetrag von S 18,5 Mio. abzudecken, welcher bereits an die Gesellschaft als Akonto überwiesen wurde.*
3. *Die Verlustübernahme aufgrund dieses Beschlusses unterliegt gemäß der Entscheidung des EuGH vom 28. März 1990, RsC 38/88 nicht der Gesellschaftsteuer.*

Nach der Durchführung einer **Prüfung von Aufzeichnungen** wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Oktober 1997 betreffend den berufungsgegenständlichen Gesellschafterzuschuss festgehalten:

Lt. Umlaufbeschluss vom 11. Dez. 1995 leistet der Gesellschafter einen Zuschuss per 31. Dez. 1993 (Umbuchung vom Darlehen s.o.) i.H.v. 18.500.000.--. Dieser Zuschuss unterliegt gem. § 2 KVG als freiwillige Leistung der Gesellschaftsteuer.

Mit **Bescheid** vom 15. Oktober 1997 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in L für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 18.500.000.-- Gesellschaftsteuer in Höhe von S 185.000.-- fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Gesellschafter die Verpflichtung zur Verlustübernahme zu Beginn des Wirtschaftsjahres übernehmen müsse, ansonsten keine Steuerfreiheit zuerkannt werden könne. Im gegenständlichen Fall sei die Verpflichtung im Umlaufbeschluss vom 11. Dezember übernommen worden.

Gegen diesen Bescheid er hob die vertretende Steuerberatungsgesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Die Berufungswerberin brachte vor, dass die vorliegende Verlustübernahmeverklärung vom 11.12.1995, wodurch der Jahresverlust 1995 durch die Muttergesellschaft zum Teil abgedeckt werde, keine Gesellschaftsteuer auslöse. Sie verwies auf das Urteil des EuGH vom 28. März 1990, RsC 38/88 sowie auf Literatur zu diesem EuGH-Urteil (Mühlehner in SWK 1995, 535 und Rief in SWK Sonderheft Kapitalverkehrsteuer, 12). Es dürfe keinen Unterschied machen, ob es sich um eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages (längerfristige Verlustübernahmeverpflichtung) handle oder die Verpflichtung zur Abdeckung der Verluste im Einzelfall eingegangen werde. Auch eine derartige Verpflichtung bedeute, dass sich ein künftiger Verlust der Gesellschaft nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirke. Als Zeitpunkt, bis zu dem der Ergebnisabführungsvertrag bzw. die Verlustübernahmeverpflichtung abgeschlossen sein müsse, damit die Verlustabdeckung keine Steuerpflicht auslöse, nenne der EuGH ausdrücklich die Feststellung der Verluste. Erkläre sich daher der Gesellschafter vor Feststellung der Verluste (§ 125 AktG) verbindlich bereit, den ansonsten auszuweisenden Verlust abzudecken, dürfe dies nicht zur Erfüllung des Steuertatbestandes führen. Die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft, dass der Ergebnisabführungsvertrag vor dem Bilanzstichtag jenes Jahres abgeschlossen werden müsse, für das er erstmals gelten solle, dürfe in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen. Die Begründung der Gesellschaftsteuerpflicht, dass im Zeitpunkt der Verlustübernahmeverklärung der übernommene Verlust bereits eingetreten bzw. festgestanden wäre, widerspreche dem angesprochenen EuGH-Urteil. Nach Ansicht der Berufungswerberin müsste auch eine nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Feststellung des Jahresverlustes

abgeschlossene Verlustübernahmeverpflichtung die Steuerpflicht der Verlustabdeckung ausschließen; jedenfalls müsse die Gesellschaftsteuerfreiheit aber dann gegeben sein, wenn die Verlustübernahmeverklärung vor dem Ende des entsprechenden Wirtschaftsjahres abgegeben werde.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 3. Juli 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall der Gesellschafter eine Einzelerklärung abgegeben habe, den bereits eingetretenen bzw. laufenden Verlust zu übernehmen. Im Gegensatz zu dem vom EuGH beurteilten Fall stelle die Einzelerklärung des Gesellschafters keine im Gesellschaftsvertrag oder durch sonstigen gesellschaftsrechtlichen, zweiseitig verbindlichen Vertrag (z.B. Ergebnisabführungsvertrag) begründete Verpflichtung dar, welche eine Vermögensminderung bei der Gesellschaft infolge des Verlustes verhindere. Vielmehr sei darin eine freiwillige Leistung des Gesellschafters gelegen, die geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und gemäß § 2 Z 4 lit a KVG gesellschaftsteuerpflichtig sei. Diese Rechtsmeinung werde auch vom VwGH in den Erkenntnissen vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405, und vom 30.3.1998, Zl. 97/16/0331, vertreten.

Mit Eingabe vom 2. August 2000 **beantragte** die Berufungswerberin die **Entscheidung** über die Berufung **durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Sie beantragte nochmals die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und brachte vor, dass nach Art. 4 Abs. 2 lit b der Richtlinie 69/335 des Rates vom 17.7.1969 Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, nur dann besteuert werden dürfen, wenn damit entweder eine Änderung der Gesellschaftsrechte verbunden sei oder die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Anschließend wiederholte sie im Wesentlichen das Berufungsvorbringen mit den Hinweisen auf das Urteil des EuGH vom 28. März 1990, RsC 38/88, sowie auf die in der Berufung zitierte Literatur zu diesem EuGH-Urteil. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung hielt sie entgegen, dass nach dem EuGH-Urteil Waldrich Siegen zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssten, damit eine Verlustübernahme keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bewirke:

1. Der Verlust müsse aufgrund einer Verpflichtung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft übernommen werden.
2. Die Verpflichtung müsse schon vor Eintritt bzw. Feststellung der Verluste eingegangen worden sein.

An die Verpflichtung knüpfe der EuGH keine weiteren Voraussetzungen. Der Wortlaut des Urteils umfasste sowohl im Gesellschaftsverhältnis begründete (iSd § 2 Z 2 KVG) als auch freiwillig eingegangene Verpflichtungen (iSd § 2 Z 4 KVG) des Gesellschafters gegenüber der

Gesellschaft, da im EuGH-Urteil auf solche Verpflichtungen abgestellt worden sei, die verhindern, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken würden. Die innerstaatliche Unterscheidung zwischen „Verpflichtungen“ und „freiwilligen“ Leistungen spiele europarechtlich keine Rolle. Eine darüber hinausgehende Interpretation, dass eine Verlustübernahmeverpflichtung eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages – im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages – vorliegen müsse, sei nach Ansicht der Berufungswerberin weder mit dem genannten EuGH-Urteil noch mit Art. 4 Abs. 2 lit b der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie vereinbar. Die Richtlinie stelle ausdrücklich nur auf Leistungen des Gesellschafters und auf die Frage ab, ob diese den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen. Nicht nur Ergebnisabführungsverträge, sondern auch Gesellschafterbeschlüsse stellten Verpflichtungen iSd EuGH-Urteils Waldrich Siegen dar, durch die – falls die einseitige Verpflichtung rechtzeitig eingegangen worden sei – Verluste nicht wirksam werden könnten. Das Urteil des EuGH sei vom VwGH im Erkenntniss vom 30.3.1998, Zl. 97/16/0213, so interpretiert worden, dass es dem EuGH ausdrücklich auf die (handelsrechtliche) Feststellung und nicht auf die Entstehung des Verlustes ankomme. Dies werde auch im Erkenntniss vom 30.3.1998, Zl. 97/16/0004, bestätigt. Da der berufungsgegenständliche Gesellschafterbeschluss eine Verpflichtung iSd EuGH-Urteils Waldrich Siegen darstelle und diese Verpflichtung bereits vor Feststellung der Verluste eingegangen worden sei, führe die Verlustübernahme zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens.

Das Finanzamt legte die Berufung am 25. August 2000 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBI I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

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. 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 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.

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 (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 hat die Alleingesellschafterin in Form eines Umlaufbeschlusses gemäß § 34 GmbHG beschlossen, den zu erwartenden Bilanzverlust mit einem Teilbetrag von S 18,5 Mio. abzudecken, welcher bereits vorher an die Gesellschaft als Akonto überwiesen worden war.

Anders als bei einem Ergebnisabführungsvertrag hat der Gesellschafter die Leistung zur Verlustabdeckung nicht aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung übernommen, sondern freiwillig. Dies ergibt sich daraus, dass der betreffende Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbHG erst nach der betreffenden Akonto-Zahlung gefasst wurde. Das bedeutet im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 28.3.1990, dass die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Berufungswerberin bereits vor der Beschlussfassung und der damit verbundenen rechtlichen Verpflichtung erfolgt ist. Die Alleingesellschafterin hat also das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen höheren Stand gebracht, nachdem es vorher durch Verluste vermindert worden war. In dem dem EuGH-Urteil zugrundeliegenden Fall hingegen wurde das Gesellschaftsvermögen von vornherein deshalb nicht geschmälert, weil den entstandenen Verlusten der rechtlich verbindliche Anspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf Verlustabdeckung gegenüberstand. Diesen Anspruch gegenüber dem Gesellschafter hatte die Berufungswerberin zum Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses noch nicht.

Die nachträgliche Beschlussfassung in Form eines Umlaufbeschlusses gemäß § 34 GmbHG bewirkt nicht, dass aus einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters § 2 Z 4 KVG ein rechtlich verbindlicher Anspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf Verlustabdeckung entsteht. Sondern sie bewirkt lediglich, dass der bereits geleisteten Zahlung ein

Rechtsgrund (Titel) gegeben wird. Die bereits durch Verluste eingetretene Verminderung des Gesellschaftsvermögens und die anschließende durch den Zuschuss wiederum erfolgte Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kann durch die nachträgliche Beschlussfassung nicht rückgängig gemacht werden.

Das Vorbringen der Berufungswerberin, wonach das zitierte EuGH-Urteil so zu interpretieren sei, dass es dem EuGH ausdrücklich auf die (handelsrechtliche) Feststellung und nicht auf die Entstehung des Verlustes ankomme, ist daher nicht mehr entscheidend. Ebenso wie in dem dem VwGH-Erkenntnis vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405, zugrunde liegenden Fall fehlt es bereits an der entsprechenden Verpflichtung des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Zahlung. Es liegt also eine freiwillige Leistung der Gesellschafterin im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor, die nach dem EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88, der Gesellschaftsteuer unterliegt (falls dieser Vorgang bereits am 1.7.1984 der Gesellschaftsteuer unterworfen war).

Das Finanzamt hat daher zu Recht diesen Vorgang als gesellschaftsteuerpflichtig beurteilt.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 22. März 2007