



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der P Bank AG, L, vertreten durch Süd-Ost Treuhand Wirtschafts- und UnternehmensberatungsgesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 4020 Linz, Dinghoferstraße 4, vom 13. Dezember 2000 und vom 28. Februar 2001 gegen die Bescheide vom 8. November 2000 und vom 9. Februar 2001 des Finanzamtes Urfahr betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Grundkapital der P Bank AG (Berufungswerberin), vormals I Bank AG, wird zur Gänze von der Foundation D (Stiftung E) mit Sitz in V, Liechtenstein, gehalten.

Im Zuge einer im Jahr 2000 durchgeführten Prüfung von Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.1 BAO (Gebühren und Verkehrsteuerprüfung) wurde festgestellt, dass der Gesellschafter „Foundation D “ an die P Bank AG Leistungen erbracht hat, die gem. § 2 Z 4 a KVG als gesellschaftsteuerpflichtige Zuschüsse zu werten sind. Die Höhe der Zuschüsse betrug für 1996 S 4,980.000, für 1997 S 4,450.000 und für 1998 S 4,280.000, somit insgesamt S 13,710.000.

Mit **Bescheid vom 8. November 2000** setzte das Finanzamt Linz-Urfahr betreffend die „Zuschüsse des Gesellschafters vom 14. Dezember 1998“ **Gesellschaftsteuer** in Höhe von S 137.100.-- fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der Betrag von S 13,710.000.-- zugrunde gelegt und in der Begründung auf die Niederschrift vom 12.10.2000 über die Schlussbesprechung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob die abgabepflichtige Gesellschaft durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In der Begründung wurde ausgeführt, die Berufungswerberin habe von ihrem 100%igem Eigentümer die mündliche rechtsverbindliche Zusage, dass die Verluste bis auf weiteres durch jährliche Zuschüsse abgedeckt werden. Die Beendigung dieser Zuschussleistung liege nicht allein im Ermessen des Eigentümers, sondern bedürfe des einvernehmlichen Beschlusses der beiden Vertragsparteien. Der jährlich gewährte Zuschuss stelle daher keine freiwillige von Jahr zu Jahr beschlossene Einzelleistung dar, sondern sei eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Pflichtleistung des Eigentümers, auf die die Berufungswerberin einen Rechtsanspruch habe. Die Zusage der Verlustübernahme sei vom Stiftungsrat deshalb getätigt worden, da es im österreichischen Kreditwesenbereich unumgänglich sei, die Eigenkapitalbasis zu erhalten. Die Alleingesellschafterin habe auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages verzichtet, weil die Organschaft gemäß § 9 KStG nur im Falle einer österreichischen Muttergesellschaft möglich sei und deshalb nicht über die Grenze wirke. Anstelle eines solchen Ergebnisabführungsvertrages, der körperschaftsteuerrechtlich nicht wirksam wäre, weil das Ergebnis der Organgesellschaft nicht dem Organträger im Ausland überrechenbar sei, sei die laufende Verlustübernahme in Form von Gesellschafterzuschüssen vereinbart worden. Die Gewinne der Berufungswerberin würden dadurch nicht der Gesellschafterin zugerechnet, sondern im Wege der Gewinnausschüttung durch Einzelbeschluss der Gesellschafterin zugeführt. Der bislang erwirtschaftete Verlust der Berufungswerberin sei kein Zufallsergebnis, sondern sei durch den geplanten Marktaufbau verursacht. Diese Verluste seien dem Gesellschafter dem Grunde nach bekannt gewesen, die exakte Höhe sei gegen Ende des jeweiligen Geschäftsjahres ermittelt und mitgeteilt worden. Die Organe der Berufungswerberin hätten die Gesellschaft über die jeweilige wirtschaftliche Situation informiert und regelmäßig die Zusage zur Verlustabdeckung während des gesamten Geschäftsjahres bestätigt erhalten. Die im gegenständlichen Fall entstandenen Verluste hätten deshalb das Gesellschaftsvermögen der Berufungswerberin nicht geschmälert, weil in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum, nämlich in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung der Gesellschafterin resultierenden Forderung der Berufungswerberin gegen die Gesellschafterin, gegenüberstand. Die Verpflichtung des Eigentümers zur Verlustabdeckung sei daher bereits vor Eintritt bzw. Feststellung der Jahresverluste gegeben gewesen und nur die Höhe des Zuschusses sei am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres in einem gesonderten Schreiben des Stiftungsrates der Berufungswerberin nochmals bestätigt worden. Dieses Schreiben wäre somit die Ankündigung einer Pflichterfüllung und stelle keinesfalls eine freiwillige Leistung des Gesellschafters am Jahresende dar. Dies sei auch aus der Regelmäßigkeit der Verlustabdeckung abzuleiten. Bei

solchen wiederkehrenden Verlustabdeckungen habe allein aus diesem Grund die Berufungswerberin darauf vertrauen können, den Verlust wieder abgedeckt zu bekommen.

Betreffend den **Eigentümerzuschuss für das Jahr 1999** wurde im Schreiben der Foundation D an die Berufungswerberin vom 17. Dezember 1999 ausgeführt: " Wir kommen zurück auf unser Schreiben vom 21. Oktober 1999, worin wir eine grundsätzliche Verlustabdeckung im Rahmen von ATS 8,5 Mio. zugesagt haben. Wir bitten Sie, uns nach Vorliegen der Rechnungsunterlagen den erforderlichen Betrag begründet zu beziffern. Wir gehen davon aus, dass wir alsdann den zugesagten Eigentümerzuschuss durch Überweisung des entsprechenden Betrages bis zum 15. Februar 2000 vornehmen können.

Für das Jahr 1999 wurden nicht gebundene Kapitalrücklagen aus Gesellschafterzuschüssen in Höhe von S 5.540.000.-- gebildet, welche in gleicher Höhe ergebniswirksam aufgelöst wurden.

Mit **Bescheid vom 9. Februar 2001** setzte das Finanzamt Linz-Urfahr betreffend die „Zuschüsse des Gesellschafters vom 17. Dezember 1999“ unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 5.540.000.-- **Gesellschaftsteuer** in Höhe von S 55.400.-- fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die abgabepflichtigen Gesellschaft durch ihren Vertreter ebenfalls fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung dieses Bescheides. In der Berufungsbegründung wiederholte der Vertreter im Wesentlichen seine bereits in der Berufung vom 13. Dezember 2000 gemachten Ausführungen.

Mit Schreiben vom 21. März 2001 übermittelte die Berufungswerberin eine **schriftliche Bestätigung** vom 12. März 2001 über die behauptete mündliche rechtsverbindliche Zusage der Verlustabdeckung. Die Foundation D bestätigte darin, dass die P Bank AG, vormals I Bank AG, von ihr die mündliche rechtsverbindliche Zusage in den Jahren 1996, 1997, 1998 sowie 1999 erhalten habe, die Verluste durch jährliche Zuschüsse abgedeckt zu bekommen. Die Zusage habe während der gesamten Zeit bestanden, damit die Organe der Partner Bank AG die entsprechende und notwendige Aufbauarbeit leisten konnten. Mit Beschluss des Stiftungsrates sei diese Zusage nach Vorliegen der betriebswirtschaftlichen Daten lediglich betraglich konkretisiert worden. Ihres Erachtens handelte es sich dabei um eine Pflichtleistung für die Phase des Aufbaues der Bank aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Verpflichtung, welche vor allem der Erhaltung des Stiftungsvermögens diene, in der eine gesunde wirtschaftliche Entwicklung in der Phase des Aufbaues der Bank zu sichern war.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 31. Oktober 2002 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 BGBl I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2007 nahm das **Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr** zur Berufung Stellung und wies darauf hin, dass zwischen der Gesellschafterin in Vaduz und der P Bank AG kein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen worden sei. Zuschüsse durch einen Gesellschafter außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrages würden grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterliegen. Sie würden dann nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war. Der Gesellschafter müsse sich somit im voraus verpflichten, etwaige künftige Verluste der Gesellschaft zu übernehmen, damit der Vollzug der Verlustübernahme (Erfüllungsgeschäft) keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöse. Das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch der Gesellschaft auf Abdeckung der Verluste durch den Gesellschafter begründe, müsse grundsätzlich vor Eintritt der Verluste (das ist zu Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres) eingegangen worden sein.

Der Berufungswerberin wurde diese Stellungnahme des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr zur Kenntnisnahme sowie allfälligen Gegenäußerung übermittelt und sie wurde auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten hingewiesen. Nach Rücksprache mit dem Vertreter der Berufungswerberin wurde vereinbart, der Berufungswerberin bis Ende September 2007 Gelegenheit zu geben, weitere Beweismittel dafür vorzulegen, dass zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste ein durchsetzbarer Anspruch der Gesellschaft (Bw) gegenüber der Gesellschafterin (liechtensteinische Stiftung) auf Leistung der Verlustabdeckung bestanden hat. Die Berufungswerberin ließ die dafür gesetzte Frist ungenutzt verstreichen.

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

Gesellschafter, 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 Erkenntniss 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 behauptet die Berufungswerberin das Vorliegen der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Verlustübernahmeverpflichtung vor Eintritt der Verluste. Als Beweis dafür legte sie eine schriftliche Bestätigung der Gesellschafterin vom 12. März 2001 über die behauptete mündliche rechtsverbindliche Zusage der Verlustabdeckung (betreffend die Jahre 1996 bis 1999) vor. Diese im Nachhinein ausgestellte „Bestätigung“ kann nicht beweisen, dass diese Verlustübernahmeverpflichtung bereits vor Eintritt der Verluste bestanden hat und nicht erst eine im Nachhinein ausgestellte Gefälligkeitsbestätigung darstellt. Auch kann von dieser schriftlichen Bestätigung der Gesellschafterin zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste ein Rechtsanspruch der Gesellschaft auf Leistung nicht abgeleitet werden. Denn wie sollte sie einen Rechtsanspruch gegen jene Gesellschaft durchsetzen können, auf deren Bestätigung sie angewiesen ist, weil ihr eben keine anderen Beweismittel zur Verfügung stehen.

Weil es um den Beweis des Vorliegens einer rechtsverbindlichen Verpflichtung einer liechtensteinischen Stiftung geht, handelt es sich auch um einen Auslandssachverhalt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht hier eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen. Der Beweis für das Vorliegen des strittigen Sachverhaltes wäre also von der Berufungswerberin zu erbringen gewesen. Die vom Unabhängigen Finanzsenat dafür gesetzte Nachfrist ließ die Berufungswerberin ungenutzt verstreichen.

Da es sich hier auch um einen behaupteten (mündlichen) Vertrag zwischen Gesellschaft und Alleingesellschafterin handelt, sind zusätzlich die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Beweisregeln betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Ein mündlich abgeschlossener Vertrag erfüllt aber nicht die für solche Verträge erforderlichen Publizitätsvoraussetzungen. Außerdem entspricht es nicht der zwischen Kapitalgesellschaften üblichen

(das heißt dem Fremdvergleich standhaltenden) Vorgangsweise, Verträge über eine Verlustübernahmeverpflichtung mündlich abzuschließen.

Das Finanzamt ist daher im berufungsgegenständlichen Fall zu Recht vom Vorliegen von freiwilligen Leistungen ausgegangen. Die Berufungswerberin konnte nicht beweisen, dass die von ihr behauptete Verlustübernahmeverpflichtung der Alleingesellschafterin vor Eintritt der Verluste tatsächlich bestand.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. Juli 2007