

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH., Adr vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 31.7.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.7.2015, ErfNr, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Gesellschaftsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 148.566,98 mit 1 v. H., sohin im Betrag von € 1.485,67, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensablauf

Im Jahr 2015 wurde bei der Fa. X-GmbH. (= Beschwerdeführerin, Bf) eine Außenprüfung zu "Kapitalverkehrsteuern 2012 – 2014, Zuschüsse" durchgeführt. Im Prüfbericht vom 8.7.2015, AB-Nr, wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 6

Laut dem Schreiben vom 16.12.2011 gewährte A der Fa. X-GmbH einen nicht rückforderbaren Zuschuss in Höhe von 1.400.000 €. In diesem Schreiben wurde auch darauf hingewiesen, dass die kapitalverkehrsteuerliche Selbstberechnung durch die Kanzlei ... erfolgt.

Dieser Zuschuss wurde am 4.4.2012 von A geleistet ...

Im Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31.12.2011 wies der Wirtschaftsprüfer ... im Pkt. 1.4. ... auf einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1,4 Mio. Eur zur Stärkung des Eigenkapitals hin.

Lt. Erlass des BMF vom 30.11.2012 (BMF-010206/0211-VI/5/2012) ist das Erfordernis, dass zukünftige Verluste sich nicht auf das Vermögen der Gesellschaft auswirken, erfüllt,

wenn die Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter einen klagbaren Anspruch zur Verlustübernahme besitzt.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden als Beweise, dass der Zuschuss der teilweisen Abdeckung des Jahresverlustes 2011 dienen sollte, und dass daher die Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter einen klagbaren Anspruch bezüglich Übernahme des Jahresverlustes 2011 inne hatte, auf folgendes hingewiesen:

a. Buchungssatz ...

(Forderung Verlustabdeckung A/Jahresverlust 2011 1.400.000,00)

b. wirtschaftliche Betrachtungsweise: zum Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses war bereits ein hoher Jahresverlust des Jahres 2011 absehbar

c. Die finanzierenden Kreditinstitute verlangten einen Zuschuss zur Abdeckung des Jahresverlustes 2011.

Gem. § 2 Z 4 lit a KVG: $1.400.000,00 \times 1 \% = 14.000$

Tz. 7

Lt. Bilanz zum 31.12.2010 wurde das Kapitalrücklagenkonto mit 148.566,98 dotiert. Durch diese Zuwendung wurde das Eigenkapital gestärkt.

Gem. § 2 Z 4 lit a KVG: $148.566,98 \times 1 \% = 1.485,67 \dots$.

Im Akt erliegt dazu das Schreiben des A, Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer, vom 16.12.2011 über die "Gewährung eines nicht rückforderbaren Gesellschafterzuschusses" in Höhe von € 1,4 Mio. an die Bf.

Das Finanzamt hat sich dem Prüfergebnis angeschlossen und unter Verweis auf den Prüfbericht als integrierendem Bescheidbestandteil mit Bescheid vom 14.7.2015, StrNr, betr. die an die Bf gewährten Zuschüsse ausgehend von der Bemessungsgrundlage von gesamt € 1.548.566,98 gemäß § 7 Abs. 1 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG die 1%ige Gesellschaftsteuer in Höhe von € 15.485,67 vorgeschrieben.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird die Abänderung des Bescheides dahin beantragt, dass eine Festsetzung lediglich in Höhe von € 1.485,67 (= betr.

Zuwendung von € 148.566,98 lt. Bilanz zum 31.12.2010) erfolgt.

Hinsichtlich des Zuschusses von € 1,4 Mio. im Jahr 2011 wird unter Verweis auf das EuGH-Urteil v. 1.12.2011, Rs C-492/10, und den BMF-Erlass v. 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012, im Wesentlichen eingewendet:

A habe als Mehrheitsgesellschafter den Zuschuss für die Verlustabdeckung des laufenden Geschäftsjahres vorgesehen. Dementsprechend sei auch die Verbuchung im Jahresabschluss "Forderung gegen Verlustabdeckung 2011" erfolgt. Der Ansicht des Betriebsprüfers, aufgrund der Textierung im Zusageschreiben sowie im Bericht des Wirtschaftsprüfers liege ein Sachverhalt gem. § 2 Z 4 lit a KVG vor, sei entgegen zu halten, dass nach hg. RSpr im Bereich der Kapitalverkehrsteuern die wirtschaftliche Betrachtungsweise zulässig sei. Die Gewährung des Zuschusses zur Verlustübernahme sei vor dem Bilanzstichtag erfolgt, weshalb die Gesellschaft (Bf) schon vor Eintritt der Verluste über einen klagbaren Anspruch gegenüber dem Gesellschafter verfügt habe.

Es sei von vorneherein Parteiwille gewesen, die Verluste 2011 teilweise zu übernehmen. Das Unternehmen habe sich Ende 2011 in einer wirtschaftlichen Schieflage befunden. Als Teil eines mit Kreditinstituten vereinbarten Stabilisierungs-Konzeptes habe sich A zur teilweisen Übernahme des Jahresverlustes aus privaten Mitteln verpflichtet.

In Entsprechung eines Vorhaltschreibens wurden an Unterlagen nachgereicht:

- ein Umlaufbeschluss vom 19.12.2011, worin die Gesellschafter der Bf, A und B, folgenden Beschluss fassen:

"Der mit Schreiben vom 16. Dezember 2011 von Herrn A verbindlich zugesagte, nicht rückforderbare Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 1.400.000,00 ist in vollem Ausmaß für die Übernahme des zu erwartenden Verlustes des laufenden Geschäftsjahres zu verwenden."

- ein Auszug aus den Buchungsunterlagen, worin ua. die Abschlussbuchung Nr. 64 "Kto. 28900 Forderung A gegen Kto. 89000 Verlustabdeckung 2011 1.400.000,00" aufscheint.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wird – nach Zusammenfassung des Vorbringens der Bf samt vorgelegten Unterlagen – ausgeführt, dass nach Punkt 3.3. des angesprochenen BMF-Erlasses vom 6.12.2012 ("Zeitpunkt der Verlustübernahme") die Zusage vor dem Eintritt des Verlustes erfolgen muss. Der Jahresverlust, egal woraus er resultiert, wird zum Bilanzstichtag wirksam. Gegenständlich habe die Gesellschaft erst mit dem Umlaufbeschluss vom 19.12.2011 einen klagbaren Anspruch auf Übernahme eines Teiles des Jahresverlustes 2011 gehabt. Zu diesem Zeitpunkt sei der Jahresverlust 2011 bereits vorgelegen. Dieser hätte ohne den Zuschuss rund € 2,1 Mio. betragen.

Im Vorlageantrag wird darauf repliziert, dass nach herrschender Meinung ein Jahresgewinn/-verlust frühestens mit dem Bilanzstichtag eintreten könne, wie auch im BMF-Erlass vom 6.12.2012 klargestellt werde.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist unstrittig aufgrund des Akteninhaltes (insbesondere Schreiben vom 16.12.2011, Umlaufbeschluss 19.12.2011, Abschlussbuchung Nr. 64, Bp-Bericht 8.7.2015 und der ergangenen Bescheide) erwiesen.

Rechtslage

Gemäß Art. 3 Buchstabe h der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer (GesSt) unterworfen werden.

Gemäß § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1,

S 1058, idGf, unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

lit a) Zuschüsse, ...

Erwägungen

Zu der hier entscheidenden Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung der GesSt unterliegt, hat der Gerichtshof der Europäischen Union/EuGH in seinem Urteil vom 1.12.2011, Rs C-492/10, Immobilien Linz GmbH & Co. KG, für Recht erkannt, 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 Urteil wird ausgeführt:

"Rz 21 Durch die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter wird folglich das Gesellschaftsvermögen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 erhöht.

Rz 22 Der Gerichtshof hat in den Randnrn. 13 und 14 des Urteils Siegen (Anm.: Urteil des EuGH v. 28.3.1990, Rs C-38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH) 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.

Rz 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, Slg. 2002, I-7397, Randnr. 21).

Rz 24 Diese Ausnahme ist dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu 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.

Rz 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."

Aufgrund dieser Vorabentscheidung (Rs C-492/10) hat das BMF hinsichtlich der GesSt-rechtlichen Beurteilung von Verlustabdeckungszusagen in seinem Erlass vom 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012, die Rechtslage wie folgt zusammengefasst:

Damit das Erfordernis, dass künftige Verluste der Gesellschaft sich nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken können, erfüllt ist, stellen Einzelzusagen eines oder mehrerer Gesellschafter an seine/ihre Gesellschaft dann eine Verpflichtung zur Verlustübernahme dar, wenn die Gesellschaft auf Grund dieser Zusage über einen klagbaren Anspruch gegenüber dem Gesellschafter verfügt. Dies trifft auch auf Zusagen eines Gesellschafters zu, die im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses getroffen werden (Punkt 3.1.).

In der Rs Immobilien Linz & Co. KG hat der EuGH ausgeführt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

*Da Verluste, egal woraus sie resultieren (laufende Geschäftstätigkeit, Inanspruchnahme eines Bilanzierungswahlrechts), immer zum Bilanzstichtag wirksam werden, muss nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Gesellschaft **spätestens vor dem Bilanzstichtag einen klagbaren Anspruch (Punkt 3.1.) auf eine Verlustübernahme durch den Gesellschafter erwerben, um die Gesellschaftsteuerpflicht zu vermeiden** (Punkt 3.3.).*

Im vorliegenden Beschwerdefall ist sachverhaltsmäßig unstrittig davon auszugehen, dass sich A als Gesellschafter der Bf – in Zusammenhalt mit der im Schreiben vom 16.12.2011 getätigten Zusage - mit Gesellschafterbeschluss/Umlaufbeschluss vom 19.12.2011 rechtsverbindlich verpflichtet hat, der Bf einen nicht rückforderbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 1.400.000 zum Zweck der gänzlichen Verwendung zur Abdeckung des Verlustes des laufenden Geschäftsjahres 2011 zu gewähren. Diese (teilweise) Verlustabdeckungsverpflichtung ist somit definitiv **vor** dem Bilanzstichtag 31.12.2011 erfolgt. Mit dem Gesellschafterbeschluss vom 19.12.2011 - und damit vor dem Eintritt des Jahresverlustes - ist der Gesellschafter sohin im Vorhinein die vertragliche Verpflichtung eingegangen, den im Jahresabschluss 2011 ausgewiesenen künftigen Verlust durch einen Gesellschafterzuschuss (teilweise) abzudecken. Spätestens mit diesem Umlaufbeschluss wurde ein klagbarer Anspruch der Gesellschaft auf Verlustübernahme gegenüber dem Gesellschafter begründet, wovon auch das Finanzamt zweifelsfrei ausgeht.

Damit wirkt sich aber nach den obzitierten rechtlichen Ausführungen der Jahresverlust der Bf nicht auf den Umfang ihres Vermögens aus. Dies wird auch durch die vorgelegte

Abschlussbuchung Nr. 64 insofern bestätigt, als dem zu erwartenden Verlust im Ausmaß von € 1,4 Mio. zugleich bereits eine Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter "zur Verlustabdeckung" gegenübergestanden und hiedurch sozusagen eine "Neutralisierung" des Verlustes in diesem Umfang bewirkt worden war.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.2.1998, 97/16/0405, darlegt, verhindert eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters von vorneherein, dass künftige Verluste das GesVermögen 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.

In diesem Zusammenhang ist weiters nicht zu übersehen, dass das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung selbst ausführt, "der Jahresverlust 2011 hätte ohne den Zuschuss von A € 2,108.239,90" betragen, welche Argumentation aber nach Ansicht des BFG vielmehr dafür spricht, dass der Jahresverlust in Höhe des Zuschusses eben gar nicht schlagend wurde bzw. sich – wie vom EuGH vorausgesetzt (siehe oben Rs C-492/10, Rzn 22 und 23) – nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens der Bf ausgewirkt hat.

Der EuGH hält unter diesen Umständen die Erhebung von GesSt auf den Vorgang der Übernahme des Jahresverlustes nicht für gerechtfertigt. Aufgrund der durch die angeführte EuGH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs C-38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH; EuGH-Urteil vom 1.12.2011, Rs C-492/10, Immobilien Linz GmbH & Co. KG) insoweit klargestellten Rechtslage liegt somit nach dem Dafürhalten des BFG in Form des gegenständlichen Zuschusses ein Ausnahmefall iSd. EuGH-Rechtsprechung vor (vgl. auch BFG 12.5.2016, RV/5100394/2016).

Die daneben erfolgte Vorschreibung an Gesellschaftsteuer von € 1.485,67 betr. Dotierung des Kapitalrücklagenkontos im Jahr 2010 (siehe Bp-Bericht Tz 7) ist laut Beschwerdeantrag nicht in Streit gezogen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war der Beschwerde statzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Innsbruck, am 7. Oktober 2016