



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat (Linz) 10

GZ. RV/0372-L/08

Beilagen: 1 Aktenheft

## Vorlageentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat (Linz) 10, hat durch den Referenten Hofrat Mag. Johann Fischerlehner in den Berufungsangelegenheit betreffend die

Firma I. L. **GmbH & Co KG**, Adresse vertreten durch die wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayer-Mitterer SteuerberatungsgmbH, Pillweinstraße 30, 4020 Linz

gegen den Bescheid vom 29. Jänner 2008 (ErfNr.: 308.841/2007) des

**Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, Bahnhofplatz 7, 4020 Linz** vertreten durch Herrn Günter Wöss, Bahnhofplatz 7, 4020 Linz

betreffend die Festsetzung von Gesellschaftsteuer in Höhe von 116.452,90 € entschieden:

**Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften wird gemäß [Artikel 267 AEUV](#) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:**

**Erhöht die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch die alleinige Gesellschafterin, einer Körperschaft öffentlichen Rechts, deren Vertreter vom zuständigen Gremium beauftragt wurde, jährlich einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in Höhe des vor Beginn des Wirtschaftsjahrs von der Gesellschaft beschlossenen Haushaltsvoranschlag**

**bzw. Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrages zu gewähren, das  
Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2  
Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der  
Richtlinie 2008/7/EG)?**

## **1. Sachverhalt**

- (1) Der Gemeinderat der Stadt L. hat in der Sitzung am 16. Dezember 2004 (siehe Beilage 5a) die Ausgliederung des Liegenschaftsvermögens und die Übertragung der Aufgaben der laufenden Vermögensverwaltung und -verwertung in eine Firma I. L. GmbH und in eine Firma I. L. GmbH & Co KEG (heute: Firma I. L. GmbH & Co KG) beschlossen. In dem Beschluss wurde auch festgehalten, dass die Stadt L. den Immobiliengesellschaften ab dem Rechnungsjahr 2005 einen jährlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrages gewährt.
- (2) Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. April 2005 wurde eine Firma I. L. GmbH & Co KEG (heute: I. L. GmbH & Co KG) gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist die I. L. GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Stadt L. ist. Kommanditistin (beschränkt haftende Gesellschafterin) der Berufungswerberin ist die Stadt L.. Die Stadt L. ist somit faktisch alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin.
- (3) Für das Jahr 2006 wurde vom Aufsichtsrat der Berufungswerberin am 21. Dezember 2005 ein Wirtschaftsplan genehmigt (siehe Beilage 5b). Die Stadt L., vertreten durch ihren Bürgermeister Bgm., hat am 21. Dezember 2005 der Berufungswerberin einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in der erforderlichen Höhe, jedoch maximal in der im Wirtschaftsplan 2006 vorgesehenen Höhe von € 11.862.000,00 zugesagt. Die Zusage basiert auf dem Gemeinderatsbeschluss vom 16. Dezember 2004. Tatsächlich wurde für das Jahr 2006 ein Zuschuss in Höhe von 11.645.290,17 € gewährt.
- (4) Nach [§ 22 des Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992](#), LGBl. Nr. 7/1992 (siehe Beilage 10) ist jeder gültige Beschluss des Gemeinderates vom Bürgermeister zu vollziehen. Der Bürgermeister hat sich hiebei des nach seinem Geschäftsbereich sachlich in Betracht kommenden Mitgliedes des Stadtsenates zu bedienen. Erachtet der Bürgermeister, dass ein Beschluss des Gemeinderates bestehende Gesetze oder Verordnungen verletzt oder der Stadt wesentlichen Schaden zufügt, so ist er verpflichtet, mit der Vollziehung innezuhalten und binnen sechs Wochen unter Bekanntgabe der Gründe die Angelegenheit dem Gemeinderat zur neuerlichen Verhandlung und Beschlussfassung vorzulegen. Verbleibt der Gemeinderat bei seinem Beschluss, so ist dieser zu vollziehen.

- (5) Unterlässt der Bürgermeister den Vollzug der Gemeinderatsbeschlüsse, unterliegt er der politischen Verantwortung. Nach [§ 31 Abs. 4 und 5 des Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992](#), LGBl. Nr. 7/1992 (siehe Beilage 11) kann der Gemeinderat einen Misstrauensantrag gegen den Bürgermeister stellen. Die Abberufung eines direkt gewählten Bürgermeisters bedarf zusätzlich zum Beschluss des Misstrauensantrages der Bestätigung durch eine Volksabstimmung. Den Bürgermeister trifft auch eine strafrechtliche Verantwortung im Falle strafbarer Handlungen bei Ausübung seines Amtes.
- (6) Die Berufungswerberin hat auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 16. Dezember 2004 weder gegenüber der Stadt L. noch gegenüber dem Bürgermeister einen im Zivilrechtsweg durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Erteilung der Zusage der Verlustabdeckung in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrages. Ein im Zivilrechtsweg durchsetzbares Recht entsteht erst durch die jeweils konkrete Zusage zur Verlustabdeckung gegenüber der Berufungswerberin, wie etwa jener des Bürgermeisters vom 21. Dezember 2005.
- (7) Das Finanzamt hat von dem für das Jahr 2006 tatsächlich gewährten Zuschuss in Höhe von 11.645.290,17 € mit dem angefochtenen Bescheid, ErfNr.: 308.841/2007, (siehe Beilage 2) die strittige Gesellschaftsteuer in Höhe von 116.452,90 €, das sind 1 % des Zuschusses, vorgeschrieben.

## **2. Anwendbares Unionsrecht**

- (8) Artikel 4 Punkt 2 Buchstabe b der [Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der Richtlinie 2008/7/EG) lautet:

*„Die nachstehenden Vorgänge können der Gesellschaftsteuer unterworfen werden :*

...

*b) 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;*

*...“*

### **3. Anwendbares nationales Recht**

(9) § 2 Z 2 und 4 des Kapitalverkehrssteuergesetz ([KVG](#)), dRGBI. I S 1058/1934 zuletzt geändert durch [BGBI. I Nr. 52/2009](#) (siehe auch Beilage 12) lauten:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

1. ...
  2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
  3. ...
  4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
    - a) Zuschüsse,
    - b) Verzicht auf Forderungen,
    - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
    - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung
- ...“

### **4. Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften**

(10) Im Urteil vom 28. März 1990, Rechtssache C-38/88 (Waldrich Siegen

Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen) führte der Gerichtshof aus, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht.

(11) In den Entscheidungsgründen (RN 12 und 13) führte der Gerichtshof Folgendes 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."

## **5. Rechtsprechung der nationalen Gerichte**

- (12) Der Unabhängige Finanzsenat (UFS 17. 9. 2007, RV/0379-S/02, siehe Beilage 6) hat bisher unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.2.1998, [97/16/0405](#), siehe Beilage 8) als wesentliches Kriterium für die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteiles vom 28. März 1990, Rechtssache C-38/88, vertreten, dass der Zuschuss des Gesellschafters aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden muss. Die Gesellschaft muss also einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein.
- (13) Konkret dargestellt heißt dies, dass für eine Gesellschaftsteuerfreiheit der Verlustübernahmen folgende Beschlüsse und Verträge gegeben sein müssten:
- a) Vertrag zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern  
("Ergebnisabführungsvertrag");
  - b) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss;
  - c) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe.

(14) Fehlt es an einem der drei Voraussetzungen, dann sei ein Rechtsanspruch der Bw auf die jährliche Verlustabdeckung nicht zustande gekommen und es liege dann auch nicht die geforderte Neutralität der Verlustabdeckung auf das Gesellschaftsvermögen vor. Erst bei einem Rechtsanspruch auf die Verlustübernahme könne eine Forderung in derselben Höhe eingestellt werden, wodurch sich durch den festgestellten Verlust aber auch durch den Zahlungsvorgang keine Auswirkungen auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens ergeben (UFS 21. 10. 2009, RV/0753-S/07, RV/0754-S/07, siehe Beilage 7).

## **6. Rechtsansicht der österreichischen Finanzverwaltung**

(15) Die österreichische Finanzverwaltung vertritt in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 17.04.2007, GZ. BMF-010206/0041-VI/5/2007 (siehe Beilage 9 Punkt 3.2. Seiten 17 und 18) die Ansicht, dass nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages - somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages - die von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirkten, nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen.

(16) Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter zu Jahresbeginn an Hand eines detaillierten Finanzplanes gegenüber der Geschäftsführung, wobei offen bleibt, in welcher Form letztlich die Finanzierung erfolgt, seien die dann erfolgenden Leistungen des Kommanditisten keine Pflichtleistungen nach [§ 2 Z 2 KVG](#). Es lägen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) vor.

## **7. Rechtsansicht der Berufungswerberin**

(17) Nach Ansicht der Berufungswerberin wurde durch die im Gemeinderat der Stadt L. in der Sitzung am 16. Dezember 2004 beschlossene Ausgliederung des Liegenschaftsvermögens und die Übertragung der Aufgaben der laufenden Vermögensverwaltung und -verwertung in eine Firma I. L. GmbH und in eine Firma I. L. GmbH & Co KEG (heute: Firma I. L. GmbH & Co KG) und die generelle Zusage zur Verlustabdeckung eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung eingegangen. Die Geschäftsführung der Berufungswerberin kenne bereits vor Beginn des Geschäftsjahres die Höhe des gewährten Zuschusses und der die Grundlage bildende Haushaltsvoranschlag oder Wirtschaftsplan werde dafür in Vorhinein genehmigt. Seitens der Berufungswerberin entstehe dadurch ein Rechtsanspruch auf die Leistung. Die Stadt L. als Gesellschafterin sei gegenüber der Berufungswerberin eine Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste eingegangen. Der erwirtschaftete Verlust würde durch den geflossenen und den nicht geflossenen Zuschuss, durch Einstellung als Forderung gegenüber dem Gesellschafter,

auf Null gestellt. Dadurch hätte die Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste den Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöht. Die Natur von ausgegliederten Rechtsträgern der öffentlichen Hand und der damit verbundenen Mietengestaltung verlange von vornherein die entsprechende Verpflichtung zur Abdeckung der ja mit Sicherheit entstehenden Verluste.

## **8. Zweifel des vorlegenden Gerichtes**

(18) Das vorlegende Gericht bezweifelt, dass für das Vorliegen der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne des 4 Punkt 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG entscheidend ist, in welcher Form der Gesellschafter verpflichtet wurde, künftige Verluste der Gesellschaft abzudecken. Die österreichische Finanzverwaltung und die bisherige Rechtsprechung der nationalen Gerichte gehen davon aus, dass die Verlustübernahme nur auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages, also auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrag zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt. Die Gesellschaft müsste also einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein. Andererseits stellt der EuGH in der zitierten Rechtsprechung bloß darauf ab, dass eine Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustabdeckung im Vorhinein vorliegt und sich damit künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden.

(19) Im gegenständlichen Fall hat der Gemeinderat der Stadt L. den Bürgermeister der Stadt L. in Hinblick auf [§ 22 Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992](#), LGBl. Nr. 7/1992 (StL. 1992) verpflichtet, die Verluste der Berufungswerberin nach Maßgabe eines jährlich im Vorhinein vorzulegenden Wirtschaftsplans abzudecken. Dieser Beschluss führt zwar zu keinem zivilrechtlich einklagbaren Rechtsanspruch der Gesellschaft. Jedoch unterliegt der Bürgermeister einer politischen und strafrechtlichen Verantwortung, sodass er den Beschluss des Gemeinderates faktisch umsetzen muss. Die jeweiligen Einzelzusagen des Bürgermeisters der Stadt L. zur Verlustabdeckung vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahrs in Höhe des von der Gesellschaft im Haushaltsvoranschlag oder Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrages sind von der Gesellschaft im Zivilrechtsweg einklagbar. Damit hat die Stadt L. als Gesellschafterin einen Verlust aufgrund einer Verpflichtung übernommen, die sie schon vor deren Eintritt eingegangen war. Fraglich ist, ob derartige Einzelzusagen der Verlustübernahme im Vorhinein das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital nicht erhöhen oder ob dies nur bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages angenommen werden darf.

---

(20) Zur Klärung dieser Zweifelsfrage wurde es als zweckmäßig erachtet, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union zu stellen. Dadurch soll eine Verkürzung des Verfahrens erwirkt werden, zumal im Falle einer Entscheidung durch das vorlegende Gericht in welche Richtung auch immer, mit einer Beschwerde an den österreichischen Verwaltungsgerichtshof zu rechnen ist. Den Verwaltungsgerichtshof trüfe die Vorlageverpflichtung sollten die Zweifel noch aufrecht sein.

## **9. Rechtsmittelbelehrung**

(21) Gegen diesen Bescheid ist gemäß [§ 244 der Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#),  
BGBl.Nr. 194/1961 idgF kein Rechtsmittel zulässig.

## **10. Zustellverfügung**

(22) Dieser Bescheid ergeht als Vorabentscheidungsersuchen an den

**Gerichtshof der Europäischen Union**  
z.Hd.der Kanzlei des Gerichtshofes der Europäischen Union  
Palais de la Cour de la Justice  
Rue du Fort Niedergrünewald  
L-2925 Luxemburg

(24) und als verfahrensleitende Verfügung an die

Firma I. L. **GmbH & Co KG**,  
zu Handen Firma I. L. GmbH  
H-Str. 1-5  
Lz.

(25) und das

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr**  
zu Handen Herrn Günter Wöss  
Bahnhofplatz 7  
4020 Linz

Linz, am 6. Oktober 2010