



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Commerz-Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in W, vom 11. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 12. Juli 2001 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die H SA mit Sitz in Frankreich war die Muttergesellschaft der H Austria GmbH (Berufungswerberin) mit dem Sitz in N. Vom gesamten Stammkapital der Berufungswerberin in Höhe von ATS 40,000.000.- hielt sie ATS 39,999.000.-.

In der am 21. Jänner 1997 abgegebenen Gesellschaftsteuererklärung machte die Berufungswerberin für einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung eine Steuerbefreiung geltend. Sie führte aus, dass mit Beschluss vom Dezember 1995 die Muttergesellschaft der H Austria GmbH sich verpflichtet habe, Teile eines Jahresverlustes 1996 abzudecken. Da die Verpflichtung zur Verlustabdeckung vor Feststellung des Verlustes eingegangen wurde, falle keine Gesellschaftsteuer an (EuGH Urteil vom 28.3.1990, RsC38/88).

Auf Vorhalt des Finanzamtes übermittelte die Berufungswerberin am 7. Februar 2000 ein in französischer Sprache abgefasstes Schreiben der H SA betreffend den Forderungsnachlass an die Tochtergesellschaft (Berufungswerberin). Sie führte dazu aus, dass ihr keine Übersetzung

vorliege, aber sie bei Bedarf eine Übersetzung in Deutsch erstellen lassen würde. Der Vertragsinhalt betreffend den Forderungsnachlass an die Berufungswerberin in Höhe von S 10,288.082.-- für die Abdeckung von Verlusten sei jedoch eindeutig. Nach ihrer Meinung unterliege im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH der gegenständliche Forderungsverzicht zur Wiederherstellung des Wertes der Gesellschaft nicht der Gesellschaftsteuer.

Auf telefonische Anfrage des Finanzamtes teilte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 25. August 2000 mit, dass der gesamte ausgewiesene Bilanzverlust in Höhe von S 7,956.831,50 mit einem Betrag von S 3,076.848,90 im Geschäftsjahr 1996 und mit einem Betrag von S 4,879.982,60 in den Vorjahren entstanden sei.

Mit **Bescheid vom 12. Juli 2001** setzte das Finanzamt Urfahr für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung Gesellschaftsteuer in Höhe von S 102.881.-- fest, wobei es eine Bemessungsgrundlage von S 10,288.082.-- zugrunde legte. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass für den Gesellschafterzuschuss (Forderungsnachlass) der Muttergesellschaft auch hinsichtlich der teilweisen Abdeckung des Jahresverlustes 1996 Steuerpflicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des Forderungsnachlasses der Verlust für 1996 begründet war.

Gegen diesen Bescheid er hob die vertretende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft fristgerecht **Berufung**. Sie führte aus, sie vertrete die Ansicht, dass gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 30.3.1998, Zl. 97/16/0213, und dem dort zitierten Urteil des EuGH ein Gesellschafterzuschuss zum Zwecke des Verlustausgleiches insoweit steuerfrei sei, als der Zuschuss sich auf einen Verlust beziehe, der im Geschäftsjahr entstanden sei und vor der Beschlussfassung des Jahresabschlusses verrechnet worden sei. Aus dem Wirtschaftsprüfungsbericht sei für das Geschäftsjahr 1996 ein Verlust in Höhe von S 3,076.848,90 ersichtlich. Dieser Verlust sei am 19.12.1996, dem Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses, zweifelsohne vorhanden gewesen, der Jahresabschluss naturgemäß noch nicht festgestellt worden. Die Berufungswerberin beantragte daher, die Gesellschaftsteuer nicht von einer Bemessungsgrundlage von S 10,288.082.--, sondern von einem verminderteren Betrag (abzüglich des entstandenen Verlustes von S 3,076.848,90) in Höhe von S 7,211.233.-- vorzuschreiben.

Das Finanzamt legte die Berufung am 25. 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 BGBI I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juni 2007** übermittelte die Berufungswerberin eine deutsche Übersetzung des Forderungsverzichtes. Sie führte aus, dass im Geschäftsjahr 1996

ein Verlust in Höhe von S 3.076.848,90 entstanden sei. Die zwischen den Gesellschaftern geschlossene Verpflichtung zur Verlustübernahme (Forderungsverzicht) sei zweifelsohne vor Eintritt des Verlustes geschlossen worden, da der Jahresabschluss zu diesem Zeitpunkt naturgemäß noch nicht festgestellt worden sei. Aus der beigelegten Übersetzung sei ersichtlich, dass sich ein Rechtsanspruch der H Austria GmbH auf Leistung ihrer Muttergesellschaft sowie die geforderte Kausalität zwischen Gesellschaftsverhältnis und Rechtspflicht zur Leistung des Zuschusses ergebe. Sie wiederholte ihr Berufungsbegehren, die Gesellschaftssteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 7.211.233.-- mit S 72.112.-- (€ 5.240,61) festzusetzen.

Die deutsche Übersetzung des vereinbarten Forderungsverzichtes lautet:

Die Gesellschaft H Austria, kontrolliert zu 100%, gehört ganzheitlich dem Vertriebsnetz der Gesellschaft H SA an und hat ausschließlich die Aufgabe die Produkte, stammend aus der Muttergesellschaft, in ihrer Region weiterzuverarbeiten und zu vermarkten.

Aufgrund der seit mehreren Jahren verzeichneten Verluste und damit die Lage für H Austria klar wird, soll H Austria zumindest den Wert des Eigenkapitals, das bei der Gründung von H A eingebracht wurde, wieder erreichen. Das Prinzip des kaufmännischen Forderungsverzichtes wurde entschieden.

Dieser Forderungsverzicht gestattet H Austria den Geschäftsbetrieb ganz normal fortzusetzen, die Kozernbekanntheit und die Position auf dem österreichischen Markt zu erhalten.

Infolgedessen verzichtet die Gesellschaft H SA auf eine Summe von 5.000.000 Französische Franc, Gegenwert 10.288.082 Österreichische Schilling, gegenüber der Gesellschaft H A. Die Gesellschaft H A akzeptiert diesen Forderungsverzicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftssteuer 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 Gesellschaftssteuer, 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 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 Rechtpflicht 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 liegt ein zwischen der Gesellschaft (Berufungswerberin) und der Gesellschafterin (Muttergesellschaft Haironville SA) am 19. Dezember 1996 vereinbarter Forderungsverzicht zur Verlustabdeckung vor.

Das Finanzamt begründet die Steuerpflicht im angefochtenen Bescheid damit, dass im Zeitpunkt des Forderungsnachlasses der Verlust für 1996 bereits begründet war.

Die Berufungswerberin begründet die behauptete Steuerbefreiung (hinsichtlich des Teilbetrages von S 3.076.848,90) damit, dass zum Zeitpunkt des Forderungsnachlasses der Jahresabschluss für 1996 noch nicht festgestellt worden war.

Nach dem oben zitierten EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88, ist hinsichtlich des Zeitpunktes des Eingehens der Verlustabdeckungsverpflichtung entscheidend, ob sich das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft durch die Verluste bereits vermindert hat und durch die nachfolgende Verlustabdeckungsverpflichtung wieder erhöht hat, oder ob keine Vermögensänderung stattgefunden hat, weil ja dem entstandenen Verlust der Anspruch auf Verlustabdeckung bereits gegenüberstand (s. RN 12 und 13).

Auch der VwGH stellt hinsichtlich des Zeitpunktes des Eingehens der Verlustabdeckungsverpflichtung auf den Eintritt der Verluste und nicht auf die (handelsrechtliche) Feststellung der Verluste ab.

Auch wenn der Verlust für das Jahr 1996 zum 19. Dezember 1996 handelsrechtlich noch nicht festgestellt werden konnte, war das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt bereits vermindert. Der Verlust war im Wesentlichen bereits eingetreten.

Dies ergibt sich auch aus der Übersetzung des Forderungsverzichtes vom 19.12.1996. Im zweiten Absatz der Vereinbarung wird klar festgelegt, dass die H Austria GmbH (Berufungswerberin) zumindest den Wert des Eigenkapitals, das bei der Gründung von H SA eingebracht wurde, wieder erreichen sollte. Daraus ist zu schließen, dass das Eigenkapital der Berufungswerberin bereits vermindert war und durch den Forderungsverzicht wieder auf den ursprünglichen Stand gebracht werden sollte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellte daher das Finanzamt bei Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht der berufungsgegenständlichen Verlustabdeckungsverpflichtung zu Recht darauf ab, ob der Verlust bereits eingetreten war und nicht darauf, ob er auch (handelsrechtlich) schon festgestellt worden war.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 6. Juli 2007