

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. B. GmbH als Rechtsnachfolgerin der A. B. GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der C. D. GmbH & Co KG, Adr., vertreten durch Treuhand - Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kleßheimer Allee 47, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 24. August 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. Juli 2011, ErfNr. 1/2011 betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Im Rahmen einer Überprüfung gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgänge bei der Beschwerdeführerin (Bf.) der Jahre 2005 bis 2007 stellte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel FAGVG lt. einem im Bemessungsakt ErfNr. 1/2011 einliegenden Aktenvermerk vom 4.7.2011 ua. Folgendes fest:

"2006 wurde der Verlust in Höhe von € 8.185.473,04 bei der C. E. D. GmbH & Co KG wie folgt von den Gesellschaftern übernommen:

*75 % oder € 6.139.104,78 von der A. B. Holding GmbH und
25% oder € 2.046.368,26 von der F. Beteiligungen GmbH.*

Die Ergebnisübernahme 2006 der C. E. D. GmbH & Co KG, einer Beteiligungsgesellschaft der A. B. Holding GmbH, ist gesellschaftsteuerpflichtig gemäß § 2 Z 4 KVG.

Der bevollmächtigte Steuerberater geht in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2009 (Pkt. 2.) von einer mündlich getroffenen Vereinbarung im Sinne eines Ergebnisabführungsvertrages aus.

Der UFS Linz hat zur GZ RV/2067-L/02 bei einem ähnlich gelagerten Fall ausgeführt:

"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 Zwecke erforderlichen Publizitätsvoraussetzungen. Außerdem entspricht es nicht der zwischen Kapitalgesellschaften üblichen (das heißt dem Fremdvergleich standhaltenden) Vorgangsweise, Verträge über eine Verlustübernahmeverpflichtung mündlich abzuschließen."

Das Absprechen über Gewinn und Verlust einer Gesellschaft ist im weiteren Sinn ein Gesellschaftsvertrag.

Eine Änderung der Gewinnanteile kann nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrages vorgenommen werden (Schlegelberger, HGB-Komm, 4. Auflage, II 1093; Rz 9 Abs 2).

Eine solche kann durch einen schriftlichen Vertrag oder einen notariell beurundeten Gesellschafterbeschluss erfolgen.

Mit Anfragebeantwortung vom 19.05.2010 (ha. eingegangen am 21.05.2010) wurde weiters zur Verlustübernahme ein internes Memo vom 14.12.2006 vorgelegt, laut dem die Verlustübernahme als auflösend bedingt zu behandeln sei.

Das Memo ist nicht unterzeichnet.

Es kann auch die geforderte Schriftlichkeit einer verbindlichen Zusage auf Verlustübernahme nicht ersetzen (siehe Ausführungen weiter oben).

Laut Anfragebeantwortung vom 13.10.2010 (ha. eingegangen am 15.10.2010) ist durch diverse Vorgänge die auflösende Bedingung weggefallen.

2007 erfolgte eine weitere Verlustübernahme bei der C. E. D. GmbH & Co KG:

75 % oder € 623.534,47 wurden von der A. B. Holding GmbH und 25% oder € 207.844,83 wurden von der F. Beteiligungen GmbH übernommen. Gesamtverlust 2007 € 831.379,30.

Laut Gesellschaftsvertrag der C. E. D. GmbH & Co KG haben die Gesellschafter keine Verpflichtung, Verluste abzudecken.

Entgegen dem Gesellschaftsvertrag erfolgten vor der Feststellung des Jahresverlustes folgende Buchungen:

Bei der C. E. D. GmbH & Co KG -

Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen an Ergebniszuweisung an Kommanditisten

und bei der Kommanditistin A. B. Holding GmbH –

Finanzaufwand an Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.

Im Endergebnis wird in der GuV-Rechnung der C. E. D. GmbH & Co KG ein ausgeglichenes Ergebnis, also kein Verlust, ausgewiesen.

Freiwillige Gesellschafterleistungen bei der C. E. D. GmbH & Co KG:

2006 € 8.185.473,04

2007 € 831.379,30

Bemgrl 2006 € 8.185.473,04 , davon 1 % GesSt = € 81.854,73

Bemgrl 2007 € 831.379,30 , davon 1 % GesSt = € 8.313,79

Summe € 90.168,52

Das Vermögen der C. E. D. GmbH & Co KG, nach Firmenwortlautänderung C. D. GmbH & Co KG, ist gemäß § 142 UGB auf die A. B. GmbH & Co KG(FN 1a) übergegangen.

Das Vermögen der A. B. GmbH & Co KG (FN 1a) ist gemäß § 142 UGB auf die X. B. GmbH, nach Firmenwortlautänderung A. B. GmbH, übergegangen (FN 2b)."

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. Juli 2011 setzte das FAGVG in der Folge gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der C. D. GmbH & Co KG Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV. mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 9.016.852,34, somit in Höhe von € 90.168,52 mit folgender Begründung fest:

"Verlustübernahme 2006 € 8.185.473,04 durch Gesellschafter bei FN 3c

Verlustübernahme 2007 € 831.379,30 durch Gesellschafter bei FN 3c

Summe € 9.016.852,34

Da die Verlustübernahmen nicht auf einem Ergebnisabführungsvertrag, sondern auf Einzelzusagen beruhen, war die Gesellschaftsteuer vorzuschreiben.

Die Vorschreibung ergeht an Sie als Gesamtrechtsnachfolger nach A. B. GmbH & Co KG (FN 251.725i) und diese als Gesamtrechtsnachfolger nach C. D. GmbH & Co KG (FN 3c)."

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. Folgendes ein:

"Entsprechend dem Urteil des EuGH vom 28.3.1990, Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, bedeutet die Verlustabdeckung durch den Gesellschafter keine Erhöhung des Vermögens der empfangenden Gesellschaft, wenn die Verpflichtung zur Verlustübernahme vor dem Entstehen der Verluste eingegangen wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof nennt in seinem Erkenntnis vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien: Es muss eine Verpflichtung des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein. Eine solche, schon vor 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. Dies deshalb, weil in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter zur Verlustabdeckung zusteht.

Die Gesellschafter der C. E. D. GmbH & Co KG sind bereits vor der Feststellung des Jahresabschlusses 2006 der Gesellschaft übereingekommen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen. Dieses Übereinkommen wurde in beiliegendem Memorandum vom Dezember 2006 schriftlich festgehalten und den Gesellschaftern zu Dokumentationszwecken mitgeteilt. Es liegt somit uE eine zwischen den Gesellschaftern vereinbarte und schriftlich festgehaltene Verpflichtung zur Verlustübernahme im Sinne eines Ergebnisabführungsvertrags vor.

Da für das Wirtschaftsjahr 2007 keine abweichende Vereinbarung getroffen wurde, ist davon auszugehen, dass die im vorliegenden Memorandum getroffene Vereinbarung zur Verlustübernahme durch die Gesellschafter auch für das Wirtschaftsjahr 2007 weiter gilt. Abschließend erlauben wir uns in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass auch bei Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen keine Schriftlichkeit zwingend erforderlich ist, wenn die getroffene Vereinbarung nach außen hin eindeutig und ausreichend zum Ausdruck kommt. Dies ist uE durch die Bilanzierung der Ergebnisübernahme im Abschluss und Testierung durch den Abschlussprüfer eindeutig erfüllt. Die Verlustübernahme unterliegt somit uE nicht der Gesellschaftsteuer."

Die Berufung wurde vom FAGVG dem Unabhängigen Finanzsenat mit der Frage vorgelegt, ob die Verlustübernahme auf Grund von Einzelzusagen eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters darstelle, die der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sei.

Auf Grund eines nach Vorlage der gegenständlichen Berufung ergangenen Urteils des EuGH erging folgender Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an das FAGVG:

"Die gegenständliche Berufung wurde mit der Frage vorgelegt, ob die Verlustübernahme auf Grund von Einzelzusagen eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters darstelle. Der angefochtene Bescheid wurde damit begründet, dass die Gesellschaftsteuer vorzuschreiben gewesen sei, da die Verlustübernahmen nicht auf einem Ergebnisabführungsvertrag, sondern auf Einzelzusagen beruhten.

In der Rechtssache C 492/10 hat der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011 bezüglich Einzelzusagen zur Abdeckung von Verlusten ua. ausgeführt:

"Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, oder ob dies auch der Fall ist, wenn sie in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der nur die Abdeckung der zukünftigen Verluste der Gesellschaft sichergestellt werden soll.

Mithin ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, 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 Hinblick auf den vom FAGVG angenommenen Sachverhalt, sowie auf das oa., zu einem solchen Sachverhalt ergangene Urteil des EuGH, wird um Stellungnahme innerhalb von vier Wochen ab Zustellung ersucht. Weiters wird bemerkt, dass sich im Bemessungsakt als Unterlage zur Sachverhaltsfeststellung lediglich ein Aktenvermerk

befindet. Es wird daher gebeten, mit der Stellungnahme nicht nur den Bemessungsakt wiedervorzulegen, sondern auch die bezughabenden Prüfungsunterlagen etc. beizulegen."

Dazu nahm des FAGVG wie folgt Stellung:

"Die Vorlage der Berufung erfolgte vor Ergehen des EuGH-Urteils Rs C-492/ 10.

Mit dem Urteil v. 1.12.2011, Rs C-492/10, hat der EuGH seine Rechtsprechung zu Verlustübernahmen auf Grund eines zuvor abgeschlossenen

Ergebnisabführungsvertrages

auf Verlustübernahmen auf Grund einer Einzelzusage ausgedehnt.

Der berufungsgegenständliche Fall unterscheidet sich jedoch davon.

Berufungsgegenständlich sind die Verlustübernahmen 2006 und 2007. Zur

Verlustübernahme 2006 wird ein nicht unterfertigtes internes Memo vorgelegt, das lt.

Berufung den Gesellschaftern zu Dokumentationszwecken mitgeteilt worden wäre. Eine schriftliche Einzelzusage der Gesellschafter, wie im Fall des EuGH, liegt nicht vor.

Für die Verlustübernahme 2007 existiert nach den ausdrücklichen Berufungsausführungen keinerlei Zusagen (das genannte interne Memo betrifft nur das Jahr 2006).

Für den Verlust 2006 gibt es das interne Memo, für den Verlust 2007 nichts.

Das interne Memo für den Verlust 2006 beinhaltet keine Einzelzusage der Gesellschafter; es erfüllt die Voraussetzungen zur Anwendung der EuGH-Rechtsansicht nicht. Für die Übernahme des Verlustes 2007 wird in der Berufung schon ausgeführt, dass es keine Zusage gibt.

Nach dem EuGH-Urteil v. 1.12.2011, Rs C-492/10, haben die Einzelzusagen auf Verlustabdeckung vor Eintritt der Verluste zu erfolgen.

Weiters wird der Arbeitsbogen über die Außenprüfung gem. § 147 BAO vorgelegt."

Anlässlich der Wiedervorlage des Bemessungsaktes wurde dieser um einen Auszug aus dem Jahresabschluss der C. D. GmbH & CoKG für das Jahr 2006 ergänzt.

Der weites vorgelegte Arbeitsbogen beinhaltet lediglich eine Ausfertigung des oa.

Aktenvermerks und einen Prüfungsauftrag. Die im Aktenvermerk erwähnten Vorhalte und Vorhaltsbeantwortungen etc. wurden nicht vorgelegt . Lt im Bemessungsakt einliegender EMail des FAGVG vom 7. September 2012 gibt es zum angeforderten Arbeitsbogen keine weiteren Unterlagen.

Zur Stellungnahme des FAGVG erklärte die Bf. mit Eingabe vom 16. Oktober 2012

[siehe Beilage zum Erkenntnis], dass das interne Memo vom 14. Dezember 2006 vom einem damaligen Vorstandsmitglied maschinell unterfertigt worden sei und verwies im Wesentlichen weiters auf den Inhalt der beigelegten Ausdrucke der Berichte über die Prüfung der Jahresabschlüsse 2006 (C. D. GmbH & Co KG) und 2007 (A. B. GmbH & Co KG).

Aus dem Jahresabschluss der C. D. GmbH & Co KG zum 31. Dezember 2006 geht hervor, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung dem Ausweis des Jahresfehlbetrages von - € 8.185.473,04 eine betragsmäßig gleiche Ergebniszusweisung an die Kommanditisten (durch Einstellung von Forderungen gegen die Kommanditisten im Umlaufvermögen) folgt.

Aus dem Jahresabschluss der A. B. GmbH & Co KG zum 30. September 2007 geht eine vergleichbare Verlustübernahme der Kommanditisten in Höhe von € 831.379,30 , wie vom FAGVG festgestellt, hervor.

In beiden Fällen wurde der Jahresverlust auf € 0,00 ausgeglichen.

Aus den Prüfberichten geht weiters hervor, dass für die Kommanditgesellschaften die Rechtsfolgen einer großen Kapitalgesellschaft gelten.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte eine Einsicht ins Firmenbuch. Daraus ergibt sich, dass die C. D. GmbH & Co KG in Folge Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die A. B. GmbH & Co KG, eingetragen im Firmenbuch am 29. August 2007, aufgelöst und gelöscht worden ist,

dass die A. B. GmbH & Co KG in Folge Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die Bf., eingetragen im Firmenbuch am 6. November 2008, aufgelöst und gelöscht worden ist,

dass der Jahresabschluss der C. D. GmbH & Co KG zum 31. Dezember 2006 am 15. Jänner 2007 von der Geschäftsführung der C. D. GmbH für die C. D. GmbH & Co KG am 15. Jänner 2007 unterfertigt worden ist

und dass der Jahresabschluss der A. B. GmbH & Co KG zum 30. September 2007 am 10. Dezember 2007 von der Geschäftsführung der A. B. GmbH für die A. B. GmbH & Co KG unterfertigt worden ist.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Bei der C. D. GmbH & Co KG wie bei der der A. B. GmbH & Co KG handelte es sich um inländische kapitalistische Kommanditgesellschaften für welche die Rechnungslegungsvorschriften einer großen Kapitalgesellschaft gegolten haben.

Mit Feststellung des Jahresabschlusses der C. D. GmbH & Co KG zum 31. Dezember 2006 sowie mit Feststellung des Jahresabschlusses der A. B. GmbH & Co KG zum 30. September 2007 wurde den Kommanditisten der jeweilige Jahresverlust außerhalb der gesetzlicher bzw. gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen über die Gewinn-/Verlustrückweisung überrechnet und soweit keine anderweitige Verrechnung erfolgte gegenüber diesen im Geschäftsjahr, in dem die Verluste entstanden sind, als Forderungen ausgewiesen und so der jeweilige gesamte Bilanzverlust auf € 0,00 ausgeglichen.

Diese Verlustüberrechnungen erfolgten aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung der Gesellschafter vor dem Eintritt der Verluste, dh. vor Beendigung des jeweiligen Geschäftsjahres.

Dies ergibt sich bereits aus den, dem § 232 Abs. 3 UGB entsprechenden Ausweis in den Jahresabschlüssen der Gesellschaften in dem Geschäftsjahr, in dem die Verluste entstanden sind.

Es besteht kein Grund die Darstellungen in den Jahresabschlüssen anzuzweifeln, die im übrigen Grundlage der Feststellungen des FAGVG zu den Verlustübernahmen sind. Das FAGVG ist selbst von Leistungen im jeweiligen Geschäftsjahr in dem die Verluste entstanden sind ausgegangen, wobei dazu zu sagen ist, dass lediglich

die Verpflichtungen zur Verlustüberrechnung in den jeweiligen Geschäftsjahren dem Grunde nach bestanden haben, die Leistungen selbst aber erst nach Abschluss der Geschäftsjahre mit Feststellung der Jahresabschlüsse (und damit der Höhe der Verluste) im jeweiligen Folgejahr bewirkt worden sind.

Hätte vor Eintritt der Verluste keine Verpflichtung der Kommanditisten zur außerordentlichen Übernahme der Jahresverluste bestanden, hätten die Jahresabschlüsse von den dafür zuständigen Organen so nicht festgestellt werden können.

Die Annahme von Gesellschafterzuschüssen in Höhe der Jahresverluste mit Feststellung der Jahresabschlüsse ohne vorhergehende Verpflichtung entbehrt jeder Grundlage. In diesem Fall wären die Verlustausgleiche zum Zeitpunkt der Feststellung der Jahresabschlüsse, somit im Jahr nach dem Entstehen der Verluste zu verbuchen gewesen.

Rechtslage und Erwägungen

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
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. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
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.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann 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 Gesellschaftsrechte zu

erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (vgl. VwGH 30.03.1998, 97/16/0331 mit weiteren Nachweisen).

Eine Leistung im Sinne des § 2 Z 2 KVG kann auch in der Verlustübernahme (Verlustabdeckung) bestehen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft bewirkt wird. Ob dem zu deckenden Verlust eine Vermögenseinbuße entspricht oder ob es lediglich um einen sog "Buchverlust" geht, wie er aus der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages iS des § 10 EStG 1972 § 10 erwächst, ist ohne Belang, wenn die Muttergesellschaft nach einem Ergebnisabführungsvertrag oder einer diesem gleichzuhaltenden Vereinbarung auch einen solchen Verlust übernommen hat, weil sie auch in diesem Fall mit der Übernahme eine Leistung iS des § 2 Z 2 KVG erbringt. Es besteht entgegen der Ansicht des BFH (im Urteil vom 17. 3. 1970, BStBl II 702) keinen Anlass, zwischen Buchverlusten und sonstigen Verlusten zu differenzieren. Auch dann, wenn die Muttergesellschaft einen Verlust (bloß) zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen übernommen hat, liegt eine Leistung der Muttergesellschaft iS des § 2 Z 2 KVG vor. Schon die Verlustübernahme bewirkt die Leistung iS des § 2 Z 2 KVG. Entlastet doch die Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft bereits in dem Zeitpunkt, in dem diese den Verlust im Einverständnis mit der Muttergesellschaft nicht mehr in ihrer Vermögensübersicht ausweisen muß, von eben diesem Verlust. Diese Entlastung tritt regelmäßig mit der Genehmigung der die Verlustübernahme beinhaltenden Bilanz der Tochtergesellschaft ein (vgl. VwGH 12.4.1984, 83/15/0138).

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die

Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG - maßgeblich für die ab 1. Jänner 2009 verwirklichten Vorgänge) unmittelbar anzuwenden.

Mit Urteil vom 1.12.2010 hat der EuGH in der Rs C-492/10 "Immobilien Linz GmbH & Co. KG" ausgesprochen, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, 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.

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz, vertritt das BMF die Ansicht, dass sich die Verlustübernahmezusage auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen muss. Verpflichtet sich hingegen ein Gesellschafter zum Tragen eines Aufwandes bzw. eines Verlustes aus einem einzelnen Geschäftsfall, stellt dies keine Verpflichtung zur Wahrung der Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Gesellschaft dar. Daher wurde gegen die anders lautende Entscheidung des UFS vom 15. Juni 2012, RV/0558-S/08, Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben. Ist die Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme betraglich begrenzt, sind über diesen Betrag hinausgehende Leistungen (zB weil der festgestellte Verlust den zu erwartenden Verlust übersteigt) jedenfalls gesellschaftsteuerpflichtig (siehe BMF 6.12.2012, BMF-010206/0215-VI/5/2012).

Der Amtsbeschwerde hat der VwGH Folge gegeben. Zur Begründung verwies er ua. darauf, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligte aufwenden musste, um Ansprüche aus der Ausübung der in Rede stehenden Optionen zu befriedigen. Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren daher weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zuschüssen der Gesellschafter an die Mitbeteiligte um Leistungen im Sinn des § 2 Z. 4 KVG (vgl. VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

Voraussetzung, dass eine Verlustübernahme nicht geeignet ist, den Wert des Gesellschaftsvermögens und somit den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafter zu erhöhen, ist somit eine vor Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes.

Da sich die Kommanditisten dem festgestellten Sachverhalt nach vor Eintritt der Verluste und somit jedenfalls vor Feststellung der Verluste verpflichtet hatten, diese zu übernehmen und die Gesellschaften somit mit einem Ergebnis von € 0,00 abschließen konnten, haben sich bloß die Verluste der Gesellschaft nicht mehr auf den Umfang ihres Vermögens ausgewirkt und es waren die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Es erübrigen sich daher Ausführungen zur Feststellung des FAGVG, wonach die C. D. GmbH & Co KG in beiden Fällen Leistungsempfängerin gewesen sei.

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.

Es waren lediglich Fragen auf Ebene der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung zu klären.

Wien, am 27. Februar 2017