



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH in L, S-Straße, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in L, K-Straße, vom 20. Februar 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 9. Februar 1998 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die L-GmbH. und die Z-GmbH. waren mit je 50% am Stammkapital der A GmbH (Berufungswerberin) beteiligt.

Die beiden Gesellschafter beschlossen mit dem am 21. und 29. Dezember 1995 unterschriebenen **Umlaufbeschluss** gemäß § 34 GmbHG eine Verlustabdeckung für das Geschäftsjahr 1995. Dieser Beschluss lautet auszugsweise:

2. Nach Mitteilung der Geschäftsführung der A GmbH hat die Gesellschaft im laufenden Geschäftsjahr (Bilanzstichtag 31.12.1995) einen Verlust zu erwarten. Die Gesellschafter fassen daher den Beschluss, dass sowohl die L-GmbH . als auch die Z-GmbH . in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der A GmbH den zu erwartenden Bilanzverlust mit einem Teilbetrag von S 5 Mio. entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß abdecken.

3. Die Verlustabdeckung erfolgt zum 15. Dezember 1995 mit einem Betrag von je S 2,5 Mio. Die im Geschäftsjahr 1995 geleisteten Akkontierungen von je S 1.650.000,00 werden in Abzug

gebracht, sodass ein Betrag von S 850.000,00 durch jeden der beiden Gesellschafter zu überweisen ist.

4. Die Verlustübernahme aufgrund dieses Beschlusses unterliegt gemäß der Entscheidung des EuGH vom 28. März 1990, RsC 38/88 nicht der Gesellschaftsteuer.

Nach einer Prüfung von Aufzeichnungen setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz mit **Bescheid** vom 9. Februar 1998 für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung Gesellschaftsteuer in Höhe von S 50.000.-- fest, wobei es eine Bemessungsgrundlage von S 5.000.000.-- zugrunde legte. In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt, dass der Beschluss zur Leistung der Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung am 21./29.12.1995 durch die Gesellschafter erfolgte. Der Bilanzstichtag sei der 31.12.1995. Zum Zeitpunkt der Zuschusszusage sei der voraussichtliche Verlust bereits bekannt gewesen. Dadurch sei die EuGH-Entscheidung vom 28. März 1990, RsC 38/88, auf den gegenständlichen Zuschuss nicht anzuwenden.

Gegen diesen Bescheid erhob die vertretende Steuerberatungsgesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Die Berufungswerberin brachte vor, der EuGH habe mit Urteil vom 28. März 1990, RsC 38/88, 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 der Gesellschaft erhöht. Nach Auffassung des VWGH, 12.4.1984, 83/15/0138, sei eine Verlustübernahme als Leistung im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem die Gesellschaft den Verlust im Einverständnis mit der Muttergesellschaft nicht mehr in ihrer Vermögensübersicht ausweisen müsse. Die Entlastung trete regelmäßig mit der Genehmigung der die Verlustübernahme beinhaltenden Bilanz der Tochtergesellschaft ein. Erkläre sich somit ein Gesellschafter vor Feststellung (dh vor Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung § 35 GmbHG) verbindlich bereit, die Verluste abzudecken, so trete nach diesem Erkenntnis keine Leistung ein, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht werde. Die Feststellung des Jahresabschlusses zum 31.12.1995 der Berufungswerberin erfolgte mit Umlaufbeschluss vom 10.6.1996. Die Verpflichtung zur Abdeckung der Verluste sei somit eindeutig vor deren Eintritt gefasst worden, sodass eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte nicht gegeben sei.

Das Finanzamt legte die Berufung am 30. Jänner 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.

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 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 über-

nimmt, 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 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 (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.

Die Berufungswerberin beruft sich auf das Urteil des EuGH vom 28. März 1990, RsC 38/88, und meint, dass die Verpflichtung zur Verlustabdeckung vor deren Eintritt gefasst worden sei, weil diese Verpflichtung vor Feststellung des Jahresabschlusses der Berufungswerberin am 10.6.1996 erfolgt sei.

Im berufungsgegenständlichen Fall beschlossen die beiden Gesellschafter am 21. und 29. Dezember 1995 in Form eines Umlaufbeschlusses gemäß § 34 GmbHG, den zu erwartenden Bilanzverlust mit einem Teilbetrag von S 5 Mio. abzudecken. Als Zahlungstermin wurde der 15. Dezember 1995 vereinbart (s. Pkt.3 des Umlaufbeschlusses). Bereits vorher leisteten die Gesellschafter an die Gesellschaft Akontozahlungen von je S 1.650.000,00.

Die vereinbarte Zahlung erfolgte also bereits vor der Beschlussfassung über die Verlustabdeckung. Im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 28.3.1990 bedeutet dies, dass die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Berufungswerberin bereits vor der Beschlussfassung und der damit verbundenen rechtlichen Verpflichtung erfolgt ist. Die beiden Gesellschafter haben also das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen höheren Stand gebracht, nachdem es vorher durch Verluste vermindert worden war. In dem dem EuGH-Urteil zugrunde liegenden Fall hingegen wurde das Gesellschaftsvermögen von vornherein deshalb nicht geschmälert, weil den entstandenen Verlusten der rechtlich verbindliche Anspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf Verlustabdeckung gegenüberstand. Diesen Anspruch gegenüber dem Gesellschafter hatte die Berufungswerberin zum Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses noch nicht.

Die nachträgliche Beschlussfassung in Form eines Umlaufbeschlusses gemäß § 34 GmbHG bewirkt nicht, dass aus einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters § 2 Z 4 KVG ein rechtlich verbindlicher Anspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf Verlustabdeckung entsteht. Sondern sie bewirkt lediglich, dass der bereits geleisteten Zahlung ein Rechtsgrund (Titel) gegeben wird. Die bereits durch Verluste eingetretene Verminderung des Gesellschaftsvermögens und die anschließende durch den Zuschuss wiederum erfolgte Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kann durch die nachträgliche Beschlussfassung nicht rückgängig gemacht werden.

Ebenso wie in dem dem VwGH-Erkenntnis vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405, zugrunde liegenden Fall fehlt es an der entsprechenden Verpflichtung der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Zahlung. Es liegt also eine freiwillige Leistung der Gesellschafter im Sinne des § 2 Z 4 KVG vor, die auch nach dem EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88, der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Das Finanzamt hat daher zu Recht diesen Vorgang als gesellschaftsteuerpflichtig beurteilt. Die Berufung war deshalb aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 26. April 2007