



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 15

GZ. RV/0748-S/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Pongauer Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., 5500 Bischofshofen, Bodenlehenstr. 2, vom 9. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. April 2006 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 31. März 2006 brachte die steuerliche Vertreterin für die Berufungswerberin (kurz: Bw) „Zuschüsse der Gesellschafter an die Gesellschaft“ in Höhe von € 82.868,46 zur Anzeige und ersuchte um Vorschreibung der Kapitalverkehrsteuer an die Bw.

Mit angefochtenem Bescheid setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer erklärungsgemäß fest.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Gemeinde S. zu 30 % und der Fremdenverkehrsverband S. zu 70 % an der Bw beteiligt sind. Die Bw betreibe im Wesentlichen eine Badeseanlage. Aufgrund der Wettersituation konnten die laufenden Kosten aus den erzielten Einnahmen nicht zur Gänze abgedeckt werden. Die Gemeinde und der Fremdenverkehrsverband haben sich daher verpflichtet und den Beschluss gefasst, Zuschüsse zur Abdeckung dieser Verluste zu leisten, um den Fortbestand des Betriebes, der

für die heimische Fremdenverkehrswirtschaft von besonderer Bedeutung sei, zu gewährleisten. Außerdem hafte die Gemeinde für die in Anspruch genommenen Darlehen bei der Ö-GmbH als Bürge und Zahler. Die Zuschüsse der Gesellschafter würden lediglich dazu dienen, die laufenden Verluste der Gesellschaft abzudecken. Es seien damit weder die Gesellschaftsrechte erhöht, noch damit Investitionen finanziert oder Finanzmittel angespart worden. Der EuGH habe in seinem Urteil vom 28.03.1990 judiziert, dass bei der Gewährung von Gesellschafterzuschüssen, die zur Verlustübernahme bzw. zur Verlustabdeckung dienen würden, keine Gesellschaftsteuerpflicht bestehে.

Mit Ergänzungersuchen vom 19. Mai 2006 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Vereinbarung bzw. Beschlusses über die Verlustübernahme.

Es wurde ein Auszug aus dem Protokoll der Gemeindevorvertretungssitzung vorgelegt. Aus diesem ist ersichtlich, dass am 5. Juli 2006 folgender Beschluss einstimmig gefasst wurde:

„Zur Abdeckung der Verluste aus dem laufenden Betrieb der (die Bw) wird für das Jahr 2005 ein nichtrückzahlbarer Zuschuss in Höhe von insgesamt € 60.000,-- gewährt.

Gesellschaftsrechte werden dadurch nicht erhöht. Der Zuschuss wird lediglich zur Abdeckung der Verluste aus dem laufenden Geschäftsbetrieb und nicht für Investitionen gewährt. Die Auszahlung erfolgt in drei Teilbeträgen a € 20.000,--.“

Weiters wurde eine Ablichtung eines gleichlautenden Beschlusses des Fremdenverkehrsverbandes vom 7. August 2006 nachgereicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass eine im vorhinein vertraglich zugesicherte Verlustübernahme nicht bestanden hätte und daher nach der Rechtsansicht des EuGH (Urteil vom 28.03.1990, RS 38/88) Gesellschaftsteuerpflicht gegeben sei.

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass es für die Gemeinde bei Errichtung der Badeseanlage notwendig gewesen sei, die Haftung für die Fremdmittel zu übernehmen. Zur Bekräftigung des Vorbringens wurde der von der Bw mit der Ö-GmbH abgeschlossene Kreditvertrag, mit dem auch die Gemeinde die Bürge- und Zahlerhaftung übernommen hat, beigelegt. Damit habe für die Gemeinde von vornherein die Verpflichtung bestanden, nichtrückzahlbare Zuschüsse zur Vermeidung von Verlusten zu leisten. Erst nach Eingang der Zuschüsse sei die Bw in der Lage gewesen, ihren Zahlungsverpflichtungen, insbesondere Kreditrückzahlungen, nachzukommen. Es mache daher wirtschaftlich gesehen keinen Unterschied zu einem Ergebnisabführungsvertrag. Hinsichtlich der auf die Zuschüsse

der Gemeinde entfallende Gesellschaftsteuer in Höhe von € 400,00 sei daher dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Mit Vorlagebericht vom 12. Dezember 2006 legte das Finanzamt die Berufung und den erstinstanzlichen Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (kurz: VwGH) löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmsverpflichtung, 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).

Gemäß § 2 Z. 4 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 eines Gesellschafters.

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).

Art. 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) lautet:

"(2) Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin 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; ..."

Nach dem bereits zitierten Urteil des EuGH vom 28. März 1990, RS 38/88, kann sich ein Steuerpflichtiger vor seinem nationalen Gericht auf Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital berufen, die es den Mitgliedstaaten verbietet, eine Gesellschaftsteuer zu erheben, wenn die Leistung, die der Gesellschaft zugute kommt, deren Gesellschaftsvermögen nicht erhöht. Dieses Verbot ist nämlich seinem Wesen nach genau und unbedingt (vgl. VwGH 30.03.1998, 97/16/0331).

Die Leistung der Gesellschafterin (Gemeinde) bestand in einem nichtrückzahlbaren Zuschuss zur Abdeckung der Verluste aus dem laufenden Betrieb für das Jahr 2005, die eine Stärkung des Kapitals der Bw in der Höhe des Zuschusses brachte. Diese ohne Gegenleistung erbrachten Geldleistungen erhöhten den Wert der Gesellschaftsrechte (vgl. *Egly/Klenk*, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, 148). Der Steuertatbestand war daher verwirklicht.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, im Berufungsfall sei keine Steuerpflicht gegeben, weil nach dem bereits genannten Urteil des EuGH vom 28. März 1990 ein Zuschuss zur Verlustabdeckung nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werde, wenn eine Verpflichtung des Gesellschafters bestehe, Verluste zu übernehmen, und diese Verpflichtung sei - wirtschaftlich gesehen - im konkreten Fall gegeben, da die Gemeinde als Bürgie und Zahler für die Fremdmittel ohnehin verpflichtet sei, Zuschüsse zur Abdeckung von Verlusten zu leisten.

Mit dem zitierten Urteil vom 28. März 1990 hat der EuGH (Randnummer 13) folgendes ausgesprochen:

" Wenn ... eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereiterklärt, 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. "

Dem Urteil des EuGH lag der Fall zugrunde, dass im Jahre 1971 ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wurde, durch den sich die Gesellschafterin verpflichtete, Verluste zu übernehmen und die Gesellschaft sich verpflichtete, Gewinne auf die Gesellschafterin zu übertragen. Die Gesellschaft erzielte zunächst Gewinne und erwirtschaftete später Verluste, deren Übernahme durch die Gesellschafterin zu Unrecht der Gesellschaftsteuer unterworfen worden war.

Mit Recht weist die Finanzbehörde erster Instanz in der Begründung der Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass der dem Urteil des EuGH zugrunde liegende Sachverhalt nicht mit dem des Berufungsfalles zu vergleichen sei. Dem Urteil des EuGH liegt nämlich eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages - somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages - zugrunde, die von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirkten.

Dagegen wurde im gegenständlichen Berufungsfall - wie sich insbesondere dem Vorbringen klar entnehmen lässt - von der Gesellschafterin (Gemeindevertretungsbeschluss vom Juli 2006) angesichts des damals bereits eingetretenen Verlustes der in Rede stehende Zuschuss "zur Abdeckung der Verluste aus dem laufenden Betrieb" beschlossen. Damit hat im vorliegenden Fall der Zuschuss das vorher schon geschwundene Vermögen wiederhergestellt, was auch nach dem zitierten Urteil des EuGH steuerpflichtig ist.

Nach der Urteilsbegründung des EuGH liegt vielmehr in der vertraglich eingegangenen Verpflichtung zwischen der Gesellschaft und der Alleingesellschafterin zur Abdeckung künftiger Verluste mit der Wirkung, dass ein Vermögensschwund gar nicht eintritt, ein wesentlicher Unterschied zu dem im Berufungsfall geleisteten einmaligen Zuschuss, der schon verlorenes Vermögen wiederherstellt. Während in dem vom EuGH zu beurteilenden Fall durch die von vornherein vertraglich zugesicherte Verlustübernahme durch die Alleingesellschafterin die auch künftig eintretenden Verluste der Gesellschaft sich gar nicht auf das Gesellschaftsvermögen auswirken können, ist dies gerade im Berufungsfall durch den einmaligen Zuschuss nicht gegeben. Somit war das Finanzamt im Recht, wenn sie den vom EuGH entschiedenen Fall schon deswegen nicht als mit den Berufungsfall vergleichbar angesehen hat.

Für den Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 19.02.1998, 97/16/0405) ist wesentliches Kriterium für die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urturtes Waldrich Siegen, dass die Pflichtleistung 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 (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 17.09.2007, RV/0379-S/02).

Der Kreditvertrag in dem die Gesellschafterin zur Sicherstellung als Bürge und Zahler haftet, begründet jedoch keinerlei Rechtsansprüche der Bw. Die Bürge- und Zahlerhaftung ändert nichts an dem Umstand, dass bereits eine Vermögensverminderung eingetreten ist. Ebenso kann eine allenfalls vorliegende politische Verpflichtung Verluste abzudecken nicht mit der Rechtsqualität einer vertraglichen Verlustübernahmeverpflichtung gleichgestellt werden. Ein unmittelbar der Bw zukommender Rechtsanspruch auf Verlustabdeckung läge nur dann vor, wenn ein Vertrag zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft abgeschlossen worden wäre, der von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirken.

Das Finanzamt hat daher zu Recht eine gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit a KVG angenommen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 21. Jänner 2008