



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, StNr., vom 9. Juli 2008 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 22.04.2008 erstattete die Bw (in der Folge: Bw) vorsorglich eine Gesellschaftsteueranzeige unter StNr., wonach zwei ihrer Gesellschafter sich bereits mit Patronatserklärung vom 11./23.05.2006 verpflichtet hätten, der Bw im Falle der Optionsausübung durch die Genussscheininhaber, einen Zuschuss zur Abdeckung der daraus entstehenden Verluste in Höhe von jeweils € 9,311.207,- zu leisten.

Die Bw hatte sich gegenüber den die Genussscheine zeichnenden Banken verpflichten müssen, auf Verlangen am 14.04.2008 die Genussscheine zu einem fix festgelegten Betrag abzulösen.

Die beiden Gesellschafter hatten sich zur Leistung verpflichtet, da der durch den Erwerb der wertlosen Genussrechte entstandene Aufwand der Bw zu einem Wertverlust bei der Bw geführt hätte. Dem Anspruch der Bw auf die Leistung der beiden Gesellschafterzuschüsse steht der sie treffende Aufwand gegenüber, sodass der Wert der Gesellschaftsrechte durch die zu-

vor eingegangene Verpflichtung der Gesellschafter im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses nicht erhöht worden sei.

Mit Bescheid vom 09.07.2008, StNr. hat die Abgabenbehörde I. Instanz Gesellschaftsteuer in Höhe von € 186.224,14 festgesetzt.

Die Berufung vom 07.08.2008 wurde mit BVE vom 09.09.2008 abgewiesen. Im Vorlageantrag vom 06.10.2008 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Dieser Antrag wurde mit Schreiben vom 22.05.2012 zurückgezogen.

Mit Berufungsentscheidung vom 15.06.2012, StNr., RV/0558-S/08 gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung statt. Aufgrund einer Amtsbeschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13.12.2012, 2012/16/0133, diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Erkenntnis vom 13.12.2012, 2012/16/0133 führte der Verwaltungsgerichtshof wörlich aus:

„Die Amtsbeschwerde sieht die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Kern darin, dem vorliegenden Beschwerdefall liege ein von dem von der belangten Behörde zitierten Urteil des EuGH abweichender Sachverhalt zugrunde. Die beiden Gesellschafter hätten sich nicht dazu verpflichtet, einen künftigen Jahresverlust zu übernehmen, sondern der Mitbeteiligten zugesagt, jeweils die Hälfte der diese treffenden Verbindlichkeiten im Falle der Optionsausübung durch Zur-Verfügung-Stellung der dafür notwendigen Mittel in Form von Gesellschafterzuschüssen oder direkt durch Übernahme der Verbindlichkeiten gegenüber den Banken zu erfüllen. Es sei lediglich ein Zuschuss aus Anlass einer konkret heranstehenden Investition vereinbart worden, der mit einer Verlustübernahme oder Übernahme eines verlorenen Aufwandes aus einem einzelnen Geschäftsfall zunächst nichts gemein habe. Erst aus den Zusagen im Jahr 2008 ergebe sich, dass durch die Gesellschafterleistungen ausschließlich der erwartete Aufwand bzw. finanzielle Verlust der Mitbeteiligten aus einem einzelnen Geschäftsfall, der Übernahme der Genussrechte, ersetzt werden sollte. Darüber hinaus sei den Verpflichtungserklärungen nicht zu entnehmen, dass die Leistungen der Gesellschafter abhängig von wirtschaftlichen Ergebnissen der Mitbeteiligten gewesen wären. Es könne somit nicht davon gesprochen werden, dass die Gesellschafter die Verpflichtung zur Zuschussleistung eingegangen wären, um dadurch die Vermögensneutralität des Jahresergebnisses der Mitbeteiligten im Sinn der Rechtsansicht des EuGH zu gewährleisten.“

Nach Art. 3 lit. h der für die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse der Gesellschafter maßgebenden [Richtlinie 2008/7/EG](#) des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital gilt für die Zwecke dieser Richtlinie und vorbehaltlich von Art. 4 die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistung 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, als "Kapitalzuführung".

Unbeschadet von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a darf nach Art. 7 Abs. 1 der genannten Richtlinie ein Mitgliedstaat, der am 1. Jänner 2006 eine Steuer auf Kapitalzuführungen für Kapitalgesellschaften, nachstehend "Gesellschaftssteuer" genannt, erhoben hat, dies fortsetzen, sofern sie den Art. 8 bis 14 entspricht.

Nach [§ 2 Z. 4 lit. a KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

In seinem Urteil vom 28. März 1990 in der Rechtssache C-38/88 - Siegen, führte der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in Auslegung des Art. 4 der Richtlinie 69/335/EWG u. a. aus:

"10 Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht der Sache nach dahin, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG erhöht.

11 Nach dieser Vorschrift können nur solche Leistungen eines Gesellschafters einer Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die es einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne dadurch ihr Kapital zu erhöhen.

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 Ge-

sellshafter 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 einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags, 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."

Weiters führte der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011 in der Rechtssache C-492/10 - Immobilien Linz GmbH und Co KG, wiederum in Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Buchst. b der genannten Richtlinie zum Fall des Zuschusses zur Abdeckung von im Jahr 2006 einer Gesellschaft entstandenen Verlusten u.a. aus:

"17 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.

18 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 Leistungen eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können, die es einer Kapitalgesellschaft ermöglichen, ihr Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, ohne eine Erhöhung des Kapitals mit sich zu bringen, und die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

19 Zur ersten, die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens betreffenden Voraussetzung ist festzustellen, dass, da unter dem Gesellschaftsvermögen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses zu verstehen ist, die Erhöhung dieses Vermögens daher grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft umfasst (Urteil vom 30. März 2006, Aro Tubi Tafilerie, C-46/04, ... und die dort angeführte Rechtsprechung). Dementsprechend hat der Gerichtshof entschieden, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter eine Leistung darstellt, durch die das Gesell-

schaftsvermögen erhöht wird, da sie dieses wieder auf einen Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte (Urteil Siegen, Randnr. 13).

20 Zur zweiten, die Erhöhung des Werts der Gesellschaftsanteile betreffenden Voraussetzung ist festzustellen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter dadurch, dass sie das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte, zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft beiträgt. Eine solche Übernahme ist demnach als im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsanteile der Gesellschaft zu erhöhen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Februar 1991, Deltakabel, C-15/89, ..., und Trave-Schifffahrtsgesellschaft, C- 249/89, ...).

21 Durch die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter wird folglich das Gesellschaftsvermögen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 erhöht.

22 Der Gerichtshof hat in den Randnrn. 13 und 14 des Urteils Siegen jedoch festgestellt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter zwar als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht, dass dies aber nicht gilt, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden.

23 Aus dem Urteil Siegen geht hervor, dass der Gerichtshof für den Fall eine Ausnahme gemacht hat, dass der Gesellschafter die Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist, da eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Diese Auslegung des Urteils Siegen wird bestätigt durch das Urteil vom 17. September 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, ...).

24 Diese Ausnahme ist dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. In dem besonderen Fall, dass - wie im Ausgangsverfahren - eine solche Verpflichtung vor der Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangen worden ist, steht fest, dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben.

25 Unter diesen Umständen ist die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht gerechtfertigt, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird.

26 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."

In seinem Urteil vom 30. März 1998, Zl. 97/16/0213 = Slg. 7.262/F, führte der Verwaltungsgerichtshof zum Fall eines Gewinn- und Verlust-Ausschließungsvertrages und zur Frage der Feststellung des Abschlusses des Verlustes der Gesellschaft vor dem Hintergrund des zitierten Urteils des EuGH vom 28. März 1990 tragend aus, dass es nach der ausdrücklichen Aussage des zitierten Urteils des EuGH auf die Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses - und nicht auf die "Entstehung" des Verlustes - ankommt.

Im vorliegenden Beschwerdefall hatten die Gesellschafter der Mitbeteiligten schon in ihren Schreiben vom Mai 2006 zugesagt, die Hälfte der die Mitbeteiligten treffenden Verbindlichkeiten im Fall der Optionsausübung gegenüber den Kreditinstituten entweder durch Zur-Verfügung-Stellung der dafür notwendigen Mittel in Form von Gesellschafterzuschüssen oder direkt durch Übernahme der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen und die Mitbeteiligten in diesem Umfang schad- und klaglos zu halten. In der Verpflichtungserklärung vom Juli 2006 verpflichteten sich die Gesellschafter gegenüber der Mitbeteiligten, diese entweder durch Gesellschafterzuschüsse so auszustatten, dass diese selbst sie aus der Ausübung der genannten Optionen treffenden Verbindlichkeiten erfüllen könne oder dass die Gesellschafter selbst die entsprechenden Verbindlichkeiten erfüllen würden. Dies bekräftigten die Gesellschafter in ihrer Vereinbarung mit der Mitbeteiligten vom 13. März 2008.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse ohne die Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses der Mitbeteiligten erfolgten, sondern in exakt jener Höhe, die die Mitbeteiligten 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 Ver-

pflichtung 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 lit. 4 KVG."

Im Hinblick auf diese Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes war die Berufung im fortgesetzten Verfahren als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 20. Februar 2013