



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand WP u. STB GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 9. November 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Februar 1998 teilte die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit, dass sie ausschließlich zur Abdeckung von Verlusten, die im Jahre 1997 entstanden sind, von ihrer Alleingeschafterin einen Gesellschafterzuschuss in Höhe

von S 90 Mio. erhalten habe und legte dazu folgende Patronatserklärung vom 20. Februar 1997 bei:

"Die <Bw.>, die in unserem Alleineigentum steht, ist laut Bilanz zum 31. Dezember 1996 buchmäßig und tatsächlich überschuldet. Wir verpflichten uns, hiermit unwiderruflich, die Gesellschaft im Geschäftsjahr 1. Jänner bis 31. Dezember 1997 so auszustatten, dass diese in der Lage ist, ihren laufenden Verpflichtungen fristgerecht und in voller Höhe nachzukommen. Weiters verpflichten wir uns unwiderruflich, bis spätestens 31. Dezember 1997 die buchmäßige und tatsächliche Überschuldung der <Bw.> durch Zuführung von Eigenmitteln zu beseitigen."

Da nach Ansicht der Bw. dieser Zuschuss entsprechend dem EuGH - Urteil vom 28. März 1990, Rs 38/88, Waldrich Siegen nicht der Gesellschaftsteuer unterlag, wurde in der Gesellschaftsteuererklärung ein Betrag von S 0,00 eingesetzt.

Das Finanzamt erblickte in diesem Vorgang jedoch einen der Gesellschaftsteuer unterliegenden Gesellschafterzuschuss gemäß § 2 Z 4 KVG und schrieb mit dem bekämpften Bescheid Gesellschaftsteuer in Höhe von S 900.000,00 vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Anwendung der Grundsätze des Urteils des EuGH vom 20. März 1990 , Rs 38/88, Waldrich Siegen zwei Kriterien maßgebend seien. Danach müsse eine Verpflichtung des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen (z.B. ein Ergebnisabführungsvertrag) und diese Verpflichtung müsse vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Diese Kriterien seien durch die abgegebene Patronatserklärung erfüllt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z. 4 lit a KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

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; ..."*

Mit Urteil vom 28. März 1990 in der Rechtssache C-38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen Slg. 1990, I - 1447, Rn 12, hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) u.a. folgendes ausgesprochen:

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.

Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereiterklärt hat, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt diese nämlich wieder auf einen Stand, den es vor dem Eintritt des Verlustes erreicht hatte. Anders verhält es sich, wenn der Gesellschafter Verluste auf Grund 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."

Davon ausgehend beantwortete der EuGH die an ihn gerichtete Frage dahin, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft nicht im Sinne von Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht.

Wie die Bw. selbst zutreffend ausführt, sind für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien maßgebend: 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.

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.

Im Berufungsfall wurde mit Patronatserklärung vom 20. Februar 1997 von der Alleingesellschafterin einseitig die Erklärung abgegeben, die buchmäßige und tatsächliche Überschuldung der Bw. für das Jahr 1997 durch Zuführung von Eigenmitteln zu beseitigen.

Der dem Urteil des EuGH zugrundeliegende Sachverhalt kann daher nicht mit dem gegenständlichen Berufungsfall verglichen werden. Denn 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.

In seinem Erkenntnis vom 19. Februar 1998, 97/16/0405 und der dort zitierten Judikatur vertritt der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der geforderten Verpflichtung (wie sie auch ein Tatbestandsmerkmal des § 2 Z. 2 KVG ist) die Auffassung, dass es sich hierbei um eine Pflichtleistung handeln muss, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird. Es muss sohin die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein

Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof dazu aus, dass eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters - wie das zitierte Urteil des EuGH klargestellt habe - von vornherein verhindere, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, da ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierende Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zustehe.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgend fehlt es im vorliegenden Fall daher bereits an einer entsprechenden Verpflichtung des Gesellschafters. Denn die maßgebliche Patronatserklärung des Alleingeschafters vom 20. Februar 1997 bezieht sich nämlich keinesfalls auf eine schon zuvor (z.B in einem Ergebnisabführungsvertrag oder sonst im Gesellschaftsverhältnis) begründete Leistungspflicht und stellt sich von seinem Inhalt her nicht als Ankündigung einer Pflichterfüllung sondern vielmehr als freiwillige Leistung eines Zuschusses dar.

Abschließend führte der Verwaltungsgerichtshof dazu aus:

"Da nach der hg. Judikatur insbesondere betreffend Leistungen, die ein Gesellschafter zur Abdeckung von Verlusten erbringt, die objektive Eignung des Wertes, die Gesellschaftsrechte zu erhöhen, zu bejahen ist (vgl. dazu z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, ZI 95/16/0049, 0050 mwN) und weil auch der EuGH die Bereitschaft eines Gesellschafters, einen Verlust zu übernehmen, als Leistung ansieht, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird, erweist sich der hier zu beurteilende Vorgang als Erfüllung des Tatbestandes nach § 2 Z. 4 lit a KVG"

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, 5. November 2003