

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Überlegungen zu Jahresbeginn

- Die steuerlichen Neuerungen zu Jahresbeginn

Lohnsteuer

- Die Highlights aus dem 2. LStR-Wartungserlass 2011
- Direktauszahlung des Urlaubsentgelts durch BUAK

Vermietung/Verpachtung

- Privatverbindlichkeit und vermögensverwaltende GesbR

Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungssteuerrecht

Gerichtsgebühren

- Gebühren für selbst hergestellte Kopien gleichheitswidrig

Gesellschaftsteuer

- Einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung steuerfrei

Finanzstrafgesetz

- Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft

Bilanzrecht

- Forschungs- und Bildungsprämie im Jahresabschluss



Linde

Aktuelle EuGH-Rechtsprechung

Keine Gesellschaftsteuerpflicht für einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung vor Verlusteintritt

Maßgeblicher Zeitpunkt für Abschluss der Vereinbarung weiterhin unklar

VON DR. DIETMAR AIGNER, DDR. GEORG KOFLER UND DR. MICHAEL TUMPEL*)

In seinem Urteil vom 1. 12. 2011, Rs. C-492/10, *Immobilien Linz GmbH & Co KG*, hat der EuGH klargestellt, 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. Auch einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung bleiben danach – anders als von der Finanzverwaltung gefordert – gesellschaftsteuerfrei.

1. Ausgangsverfahren und Hintergrund

Seit dem Urteil des EuGH in der Rs. *Waldrich-Siegen*¹⁾ ist grundsätzlich unstrittig, dass eine Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) keine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 2 oder Z 4 KVG auslöst, wenn dieser vor Feststellung der Verluste geschlossen wurde,²⁾ da der EAV als gesellschaftsrechtlicher, beidseitig verpflichtend wirkender Vertrag bereits die vermögensmindernde Wirkung der Verluste bei der Tochtergesellschaft herbeiführt, sodass es zu keiner gesellschaftsteuerrelevanten vermögenserhöhenden Verlustübernahme kommen kann.³⁾

Dieser Ansicht sind auch die österreichische Judikatur⁴⁾ und die Verwaltungspraxis⁵⁾ gefolgt. Im Schrifttum wurde generell für im Vorhinein erfolgende Verlustübernahmen (etwa aufgrund eines Einzelvertrags oder einer Einzelzusage) die Gesellschaftsteuerpflicht abgelehnt.⁶⁾ Das BMF ging hingegen z. B. für Zuschüsse auf Basis einer *Ex-ante*-Finanzierungszusicherung durch den Gesellschafter anhand eines Finanzplans von Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 4 KVG aus.⁷⁾

Vor diesem Hintergrund war im gegenständlichen Vorlagefall fraglich, ob die Verlustabdeckung bei einer Gesellschaft, auf die Vermögen ausgegliedert wurde, durch die Gebietskörperschaft, vertreten durch den Bürgermeister als Gesellschafter, auf der Grundlage eines vor Beginn des Wirtschaftsjahres vorgelegten Wirtschaftsplans der

*) A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

¹⁾ EuGH 28. 3. 1990, Rs. C-38/88, *Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen*.

²⁾ Dazu z. B. Ehrke, Gesellschaftsteuerpflicht von Verlustübernahmen – geänderte Rechtslage durch den Beitritt Österreichs zur EU, NZ 1999, 100; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG (2008) § 2 Rz. 130 und 204.

³⁾ Siehe dazu VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0405; 30. 3. 1998, 97/16/0331; siehe auch Pkt. 3.2 des Protokolls Gebühren und Verkehrsteuern 2005, BMF-010206/0041-VI/5/2007; Kofler, Vorlage an den EuGH: Verlustabdeckung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts an eine ausgegliederte Gesellschaft als gesellschaftsteuerpflichtiger Zuschuss? GES 2010, 291.

⁴⁾ VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0405; 30. 3. 1998, 97/16/0331.

⁵⁾ Pkt. 3.2 des Protokolls Gebühren und Verkehrsteuern 2005, BMF-010206/0041-VI/5/2007.

⁶⁾ Dazu u. a. Mühlechner, Unterliegen Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer? SWK-Heft 23/24/1995, A 535 (A 535 f.); Kotschnigg, Der Einfluss des EG-Rechts auf das materielle Steuerrecht, ÖStZ 1996, 328 (332); dazu auch Aigner/Tumpel, Umsatzsteuerliche und verkehrsteuerliche Aspekte von Sanierung und Insolvenz, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg.), *Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz* (2002) 897 (923).

⁷⁾ So Pkt. 3.2 des Protokolls Gebühren und Verkehrsteuern 2005, BMF-010206/0041-VI/5/2007; ebenso für den Fall einer Nachschussverpflichtung zur Abdeckung des negativen Eigenkapitals UFS 17. 9. 2007, RV/0379-S/02; dazu Kofler, GES 2010, 291 ff.

Gesellschaftsteuer unterliegt. Allgemein formuliert: Sind auch Gesellschafterzuschüsse, die aufgrund öffentlich-rechtlicher Bindungen (nicht aufgrund eines beidseitig verpflichtender Vertrags wie des Ergebnisabführungsvertrags) geleistet werden, von der Gesellschaftsteuer befreit?

2. Die Begründung des EuGH

Mit der Vorlagefrage hatte der EuGH im Wesentlichen darüber zu entscheiden, 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 RL 69/335/EWG⁸⁾ 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.

Der EuGH verwies in seinem Urteil zunächst auf seine bisherige Rechtsprechung⁹⁾ und stellte klar, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft beiträgt und demnach gem. Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der RL 69/335/EWG grundsätzlich dazu geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsanteile der Gesellschaft zu erhöhen.¹⁰⁾

In seinem Urteil in der Rs. *Waldrich Siegen*¹¹⁾ hat der EuGH jedoch festgestellt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter dann nicht als Leistung anzusehen ist, durch die das Vermögen der Gesellschaft erhöht wird, wenn die Übernahme der Verluste 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.¹²⁾ Diese Ausnahme von der Gesellschaftsteuerpflicht wird durch den EuGH 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. 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.

3. Fazit

Der EuGH widerspricht mit dem vorliegenden Urteil der bisherigen formalen österreichischen Judikatur¹³⁾ und Verwaltungspraxis¹⁴⁾ zur Anwendung der durch den EuGH in

⁸⁾ Nunmehr RL 2008/7/EG.

⁹⁾ EuGH 28. 3. 1990, Rs. C-38/88, *Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen*, Rn. 13 und 14; dazu u. a. *Mühlehner*, SWK-Heft 23/24/1995, A 535.

¹⁰⁾ EuGH 5. 2. 1991, Rs. C-15/89, *Deltakabel*, Rn. 13; Rs. C-249/89, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, Rn. 13.

¹¹⁾ EuGH 28. 3. 1990, Rs. C-38/88, *Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen*, Rn. 13 und 14; dazu u. a. *Mühlehner*, SWK-Heft 23/24/1995, A 535.

¹²⁾ Bestätigt durch EuGH 17. 9. 2002, Rs. C-392/00, *Finanzamt Hannover-Nord gegen Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH*, Rn. 21.

¹³⁾ VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0405; UFS 11. 11. 2005, RV/0146-W/03; 26. 4. 2007, RV/1427-L/02; 17. 9. 2007, RV/0379-S/02; 21. 1. 2008, RV/0748-S/06; siehe auch *Knörzer/Althuber*, *Gesellschaftsteuer*² (2009) § 2 Rz. 20 f.; bereits bisher anderer Ansicht z. B. *Mühlehner*, SWK-Heft 23/24/1995, A 535.

¹⁴⁾ So Pkt. 3.2 des Protokolls Gebühren und Verkehrsteuern 2005, BMF-010206/0041-VI/5/2007; ebenso für den Fall einer Nachschussverpflichtung zur Abdeckung des negativen Eigenkapitals UFS 17. 9. 2007, RV/0379-S/02; dazu *Kofler*, *Ges* 2010, 291 ff.

seinem Urteil in der Rs. *Waldrich Siegen*¹⁵⁾ getroffenen Grundsätze, wonach nur die Verlustübernahme aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags, nicht aber auf Basis einer Einzelzusage gesellschaftsteuerneutral sei. Der EuGH bestätigt vielmehr, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen (aufschiebend bedingten) Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht. Dadurch wird nun auch die bereits im Schrifttum dargelegte Auffassung bestätigt, wonach generell auch für im Vorhinein erfolgende Verlustübernahmen (etwa aufgrund eines Einzelvertrags oder einer Einzelzusage) keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht.¹⁶⁾ Für die Gesellschaftsteuerfreiheit ist vielmehr auf den Zeitpunkt des Eingangs der Verpflichtung abzustellen. Zudem kann aus dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt abgeleitet werden, dass offenbar auch dann keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn die Zusage zur Verlustabdeckung betragsmäßig beschränkt wird oder sich nur auf einen Teil des Verlusts bezieht.

Das Urteil des EuGH bestätigt damit im Ergebnis auch eine kürzlich ergangene Entscheidung des UFS Salzburg.¹⁷⁾ Der UFS ging in einem ähnlich gelagerten Fall, bei dem eine Gemeinde als Gesellschafterin in der Gemeindevertretung vorab eine Verlustabdeckung beschlossen hat, ohne Vorlage an den EuGH davon aus, dass keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn nicht nur ein Gesellschafterbeschluss vorlag, sondern auch ein Vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (konkret wegen Personenidentität und Offenlegung der Verlustabdeckung gegenüber der Bank) bestanden hat.

Der Gerichtshof lässt in seinem Urteil allerdings offen, welcher Zeitpunkt maßgeblich ist, damit die Vereinbarung rechtzeitig als „vor Eintritt“ des Verlusts abgeschlossen gilt. Im Ausgangsfall wurde die Verpflichtung zur Verlustübernahme bereits vor Beginn des verlustbringenden Jahres abgegeben, sodass die Verpflichtung jedenfalls vor Eintritt der Verluste bestand und die Verlustabdeckung daher keiner Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf. Fraglich ist, ob auch bei unterjährigem Eingang der Verpflichtung die Gesellschaftsteuerpflicht unterbleibt. Während nach der Rechtsprechung des VwGH die Feststellung der Verluste im Wege der unternehmensrechtlichen Feststellung des Jahresabschlusses maßgeblich ist,¹⁸⁾ wird von der Verwaltungspraxis und dem UFS¹⁹⁾ wohl eher auf den Eintritt der Verluste abgestellt.²⁰⁾ Eine unterjährige Verlustzusage vor Feststellung des Jahresabschlusses würde den Anforderungen des UFS daher wohl nicht entsprechen. Der EuGH nimmt im Urteilstenor auf den „*Eintritt der Verluste*“ und nicht auf die „*Feststellung der Verluste*“ Bezug, was für die letztgenannte Auffassung sprechen könnte. Festzuhalten ist aber, dass Verluste wohl frühestens zum Abschlussstichtag eintreten können, da es erst zu diesem Zeitpunkt Abschreibungen vorgenommen werden oder es zur Bildung von Rückstellungen kommt. Außerdem könnten bis zu diesem Zeitpunkt auch noch Maßnahmen zur Aufdeckung von stillen Reserven ergriffen werden. Der EuGH bleibt insofern eine abschließende Antwort schuldig.

¹⁵⁾ EuGH 28. 3. 1990, Rs. C-38/88, *Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen*.

¹⁶⁾ Dazu u. a. *Mühlechner*, SWK-Heft 23/24/1995, A 535 f.; *Kotschnigg*, ÖStZ 1996, 332; dazu auch *Aigner/Tumpel*, Umsatzsteuerliche und verkehrsteuerliche Aspekte, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlagger*, Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, 923.

¹⁷⁾ UFS 21. 10. 2009, RV/0753-S/07.

¹⁸⁾ Dazu VwGH 30. 3. 1998, 97/16/0213; *Mühlechner*, SWK-Heft 23/24/1995, A 535; *Rief*, Das neue Kapitalverkehrsteuerrecht, SWK-Sonderheft (1995) 12; so wohl auch *Knörzner/Althuber*, Gesellschaftsteuer², § 2 Rz. 19.

¹⁹⁾ UFS 26. 4. 2007, RV/1427-L/02; 6. 7. 2007, RV/2055-L/02.

²⁰⁾ Siehe dazu auch *Hoffmann/Zehetmayer*, Aktuelle Fragestellungen im Gesellschaftsteuerrecht vor dem Hintergrund europarechtlicher Entwicklungen, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 371 (391 ff.).

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



SWK-Jahresabo 2013

(Heft 1–36)

Print & Online

EUR 297,-

Inklusive Heft 33-36/2012 und
Onlinezugang bis Jahresende gratis!

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWK-Jahresabonnement 2013**, Print & Online (Heft 1–36)

EUR 297,-

Inklusive Heft 33-36/2012 und Onlinezugang bis Jahresende gratis

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter: ja nein

Datum:

Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at

Linde