

Vorlage an den EuGH: Verlustabdeckung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts an eine ausgegliederte Gesellschaft als gesellschaftsteuerpflichtiger Zuschuss?

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften wird gemäß Artikel 267 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erhöht die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch die alleinige Gesellschafterin, einer Körperschaft öffentlichen Rechts, deren Vertreter vom zuständigen Gremium beauftragt wurde, jährlich einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in Höhe des vor Beginn des Wirtschaftsjahres von der Gesellschaft beschlossenen Haushaltsvoranschlag bzw. Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrages zu gewähren, das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der Richtlinie 2008/7/EG)?

UFS 06.10.2010, RV/0372-L/08,
beim EuGH anhängig als Rs C-492/10

§ 2 Z 4 KVG

Ausgangssachverhalt

Durch einen Gemeinderatsbeschluss der Landeshauptstadt L. sind Liegenschaftsvermögens und dessen Verwaltung auf eine Immobiliengesellschaft (GmbH & Co KG) ausgegliedert worden. In diesem Gemeinderatsbeschluss wurde auch festgehalten, dass die Stadt L. der Immobiliengesellschaft ab dem Rechnungsjahr 2005 einen jährlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrages gewährt. Die Stadt L. ist faktisch alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin: Sie ist sowohl alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH als auch Kommanditistin der KG. Für das Jahr 2006 sagte die Stadt L., vertreten durch ihren Bürgermeister, der Berufungswerberin vorab einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in der erforderlichen Höhe zu, jedoch maximal in der im Wirtschaftsplan 2006 vorgesehenen Höhe (€ 11.862.000,-, wobei ein tatsächlicher Zuschuss iHv € 11.645.290,17 gewährt wurde). Strittig ist, ob der für das Jahr 2006 tatsächlich gewährte Zuschuss gesellschaftsteuerpflichtig ist.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Rechtsprechung des EuGH

„(10) Im Urteil vom 28. März 1990, Rechtssache C-38/88 (*Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH ge-*

gen Finanzamt Hagen) führte der Gerichtshof aus, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht. (11) In den Entscheidungsgründen (RN 12 und 13) führte der Gerichtshof Folgendes 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 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.“

Österreichische Rechtsprechung

„(12) Der Unabhängige Finanzsenat (UFS 17.9.2007, RV/0379-S/02 [...]) hat bisher unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.2.1998, 97/16/0405 [...]) als wesentliches Kriterium

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

für die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteiles vom 28. März 1990, Rechtssache C-38/88, vertreten, dass der Zuschuss des Gesellschafters aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden muss. Die Gesellschaft muss also einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein.

(13) Konkret dargestellt heißt dies, dass für eine Gesellschaftsteuerfreiheit der Verlustübernahmen folgende Beschlüsse und Verträge gegeben sein müssten:

- a) Vertrag zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern („Ergebnisabführungsvertrag“);
- b) Gesellschafterbeschluss in einer Generalversammlung oder durch Umlaufbeschluss;
- c) Beschlüsse der jeweils für die Gesellschafter zuständigen Organe.

(14) Fehlt es an einem der drei Voraussetzungen, dann sei ein Rechtsanspruch der Bw auf die jährliche Verlustabdeckung nicht zustande gekommen und es liege dann auch nicht die geforderte Neutralität der Verlustabdeckung auf das Gesellschaftsvermögen vor. Erst bei einem Rechtsanspruch auf die Verlustübernahme könne eine Forderung in derselben Höhe eingestellt werden, wodurch sich durch den festgestellten Verlust aber auch durch den Zahlungsvorgang keine Auswirkungen auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens ergeben (UFS 21.10.2009, RV/0753-S/07, RV/0754-S/07 [...]).“

Rechtsansicht der österreichischen Finanzverwaltung

„(15) Die österreichische Finanzverwaltung vertritt in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 17.04.2007, GZ. BMF-010206/0041-VI/5/2007 [...] die Ansicht, dass nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages – somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages – die von vornherein verhinderte, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirkten, nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen.“

(16) Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter zu Jahresbeginn an Hand eines detaillierten Finanzplanes gegenüber der Geschäftsführung, wobei offen bleibt, in welcher Form letztlich die Finanzierung erfolgt, seien die dann erfolgenden Leistungen des Kommanditisten keine Pflichtleistungen nach § 2 Z 2 KVG. Es lägen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach § 2 Z 4 lit. a KVG vor.“

Rechtsansicht der Berufungswerberin

„(17) Nach Ansicht der Berufungswerberin wurde durch die im Gemeinderat der Stadt L. in der Sitzung am

16. Dezember 2004 beschlossene Ausgliederung des Liegenschaftsvermögens und die Übertragung der Aufgaben der laufenden Vermögensverwaltung und -verwertung in eine Firma I. L. GmbH und in eine Firma I. L. GmbH & Co KEG (heute: Firma I. L. GmbH & Co KG) und die generelle Zusage zur Verlustabdeckung eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung eingegangen. Die Geschäftsführung der Berufungswerberin kenne bereits vor Beginn des Geschäftsjahres die Höhe des gewährten Zuschusses und der die Grundlage bildende Haushaltsvoranschlag oder Wirtschaftsplan werde dafür in Vorhinein genehmigt. Seitens der Berufungswerberin entstehe dadurch ein Rechtsanspruch auf die Leistung. Die Stadt L. als Gesellschafterin sei gegenüber der Berufungswerberin eine Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste eingegangen. Der erwirtschaftete Verlust würde durch den geflossenen und den nicht geflossenen Zuschuss, durch Einstellung als Forderung gegenüber dem Gesellschafter, auf Null gestellt. Dadurch hätte die Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste den Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöht. Die Natur von ausgegliederten Rechtsträgern der öffentlichen Hand und der damit verbundenen Mietgestaltung verlange von vornherein die entsprechende Verpflichtung zur Abdeckung der ja mit Sicherheit entstehenden Verluste.“

Zweifel des vorlegenden UFS

„(18) Das vorlegende Gericht bezweifelt, dass für das Vorliegen der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne des [Artikel] 4 Punkt 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG entscheidend ist, in welcher Form der Gesellschafter verpflichtet wurde, künftige Verluste der Gesellschaft abzudecken. Die österreichische Finanzverwaltung und die bisherige Rechtsprechung der nationalen Gerichte gehen davon aus, dass die Verlustübernahme nur auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages, also auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrag zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt. Die Gesellschaft müsste also einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben und das Gesellschaftsverhältnis muss für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein. Andererseits stellt der EuGH in der zitierten Rechtsprechung bloß darauf ab, dass eine Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustabdeckung im Vorhinein vorliegt und sich damit künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden.“

(19) Im gegenständlichen Fall hat der Gemeinderat der Stadt L. den Bürgermeister der Stadt L. in Hinblick auf § 22 Statut für die Landeshauptstadt Linz 1992, LGBl. Nr. 7/1992 (StL. 1992) verpflichtet, die Verluste der Berufungswerberin nach Maßgabe eines jährlich im Vorhi-

nein vorzulegenden Wirtschaftsplanes abzudecken. Dieser Beschluss führt zwar zu keinem zivilrechtlich einklagbaren Rechtsanspruch der Gesellschaft. Jedoch unterliegt der Bürgermeister einer politischen und strafrechtlichen Verantwortung, sodass er den Beschluss des Gemeinderates faktisch umsetzen muss. Die jeweiligen Einzelzusagen des Bürgermeisters der Stadt L. zur Verlustabdeckung vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Höhe des von der Gesellschaft im Haushaltsvoranschlag oder Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrages sind von der Gesellschaft im Zivilrechtsweg einklagbar. Damit hat die Stadt L. als Gesellschafterin einen Verlust aufgrund einer Verpflichtung übernommen, die sie schon vor deren Eintritt eingegangen war. Fraglich ist, ob derartige Einzelzusagen der Verlustübernahme im Vorhinein

das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital nicht erhöhen oder ob dies nur bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages angenommen werden darf.

(20) Zur Klärung dieser Zweifelsfrage wurde es als zweckmäßig erachtet, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union zu stellen. Dadurch soll eine Verkürzung des Verfahrens erwirkt werden, zumal im Falle einer Entscheidung durch das vorliegende Gericht in welche Richtung auch immer, mit einer Beschwerde an den österreichischen Verwaltungsgerichtshof zu rechnen ist. Den Verwaltungsgerichtshof träfe die Vorlageverpflichtung sollten die Zweifel noch aufrecht sein.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Seit dem Urteil des EuGH in *Waldrich-Siegen* dürfte unstrittig sein, dass eine Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages (EAV) keine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 2 oder Z 4 KVG auslöst, wenn dieser vor Feststellung der Verluste geschlossen wurde (siehe zB *Ehrke*, NZ 1999, 100 ff; *Thunshirn et al.*, KVG [2008] § 2 Rz 130 und 204). Denn diesfalls verhindert der EAV als gesellschaftsrechtlicher, beidseitig verpflichtend wirkender Vertrag bereits die vermögensmindernde Wirkung der Verluste bei der Tochtergesellschaft, sodass es zu keiner gesellschaftsteuerrelevanten vermögenserhöhenden Verlustübernahme kommen kann (siehe VwGH 19.2.1998, 97/16/0405; VwGH 30.3.1998, 97/16/0331; siehe auch Pkt 3.2 des Protokolls Gebühren und Verkehrsteuern 2005, BMF-010206/0041-VI/5/2007). Im Schrifttum wurde darüber hinaus generell für im vorhinein erfolgende Verlustübernahmen (etwa aufgrund eines Einzelvertrages oder einer Einzelzusage) die Gesellschaftsteuerpflicht abgelehnt (siehe *Mühlechner*, SWK 1995, A 535 [A 535 f]; *Kotschnigg*, ÖStZ 1996, 328 [332]; dazu auch *Aigner/Tumpel* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* [Hrsg], Krisenmanagement [2002] 897 [923]). Das BMF nimmt demgegenüber etwa für Zuschüsse auf Basis einer ex-ante-Finanzierungszusicherung durch den Gesellschafter anhand eines Fi-

nanzplanes Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 4 KVG an (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).

2. Vor diesem Hintergrund ist im gegenständlichen Vorlagefall fraglich, ob die Abdeckung von Verlusten ausgegliederter Rechtsträger durch die jeweilige Gebietskörperschaft aufgrund eines vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres vorgelegten Wirtschaftsplans der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn also Gesellschafterzuschüsse aufgrund öffentlich-rechtlicher (und nicht beidseitig verpflichtender zivilrechtlicher) Bindungen geleistet werden. Mit einer ähnlichen Situation hatte sich unlängst auch der UFS Salzburg (21.10.2009, RV/0753-S/07) zu befassen: Dort ging es um eine von der Gemeinde als Gesellschafterin in der Gemeindevertretung vorab beschlossene Verlustabdeckung, wobei der UFS auf Basis des konkreten Sachverhalts ohne Vorlage an den EuGH von Gesellschaftsteuerfreiheit ausgehen konnte, zumal nicht nur ein Gesellschafterbeschluss vorlag, sondern auch ein faktischer Vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (konkret wegen Personenidentität und Offenlegung der Verlustabdeckung gegenüber der Bank) bestanden habe.