

Restvermögen entfallenden stillen Reserven gilt das unter Pkt 1.2.2. Gesagte.

2.3. Bemessungsgrundlage

Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des Ansatzes des Teilwerts (§ 24 Abs 2 Satz 2 iVm § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG bzw § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG) ermittelt sich die Bemessungsgrundlage eines innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG realisierten Veräußerungsgewinns aus der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des hingegebenen Vermögens. Verunglückte Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG dürften daher ertragsteuerlich anders zu behandeln sein als solche, die aufgrund der Nichterfüllung einer Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG gänzlich außerhalb dessen Anwendungsbereich liegen, weil sich die Bemessungsgrundlage bei

letzteren mE aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert ermittelt (siehe oben Pkt 1.3.).⁴⁹

2.4. Realisationszeitpunkt

Bei verunglückten Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG erfolgt die Gewinnrealisierung stets zum Teilungsstichtag iSd § 28 Satz 1 UmgrStG.

2.5. Sonstige Rechtsfolgen

Die umsatzsteuerlichen, kapitalverkehrsteuerlichen, gebührenrechtlichen und grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen des § 31 UmgrStG können bei verunglückten Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG uneingeschränkt zur Anwendung kommen.⁵⁰

49 Vgl hingegen UmgrStR 2002 Rz 1603a, wonach bei nicht korrektem Einstellen von Ausgleichsposten „jenes Ergebnis die Folge [ist], das bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen im Sinne des § 27 UmgrStG und damit außerhalb des Art V UmgrStG erzielt wird“.

50 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1643; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³, 223; *Trösztler/Joklik-Fürst*, Praxis der Realteilung gem Art V UmgrStG am Beispiel der Freiberufler (Teil II), FJ 2008, 396 (399); *Ludwig/Unger in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 14/170; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwältinnen 89; ErlRV 933 BlgNR 20. GP 13 f.

Keine Gesellschaftsteuerpflicht bei einzelvertraglicher Verlustabdeckung

Art 4 Abs 2 Buchst b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, 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.

EuGH 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz (vorgelegt durch UFS 06.10.2010, RV/0372-L/08)

§ 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 war, ob der für das Jahr 2006 tatsächlich gewährte Zuschuss gesellschaftsteuerpflichtig ist.

Der UFS Linz hegte im Hinblick auf die Kapitalansammlungsrichtlinie Zweifel an der Unionsrechtskonformität einer Gesellschaftsteuerpflicht und legte dem EuGH eine entsprechende Frage vor (UFS 6. 10. 2010, RV/0372-L/08, GES 2010, 291 m Anm *Kofler*).

Aus den Entscheidungsgründen¹

Vorlagefrage zur Verlustübernahme

„[...] 17 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorliegende 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.“

Grundsätzlich Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch Verlustübernahme ...

„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 Trafilerie, C-46/04, Slg. 2006, I-3009, Randnr 34 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 Gesellschaftsvermögen 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, Slg 1991, I-241, Randnr 13, und Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, Slg 1991, I-257, Randnr 13).

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.“

... aber nicht bei Verlustübernahme vor Verlusteintritt

„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, Slg 2002, I-7397, Randnr 21).

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

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

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. [...]"

Anmerkung

Von Georg Kofler

Die Übernahme von Verlusten durch den Gesellschafter erhöht grundsätzlich das Gesellschaftsvermögen, da sie das Gesellschaftsvermögen wieder auf einen Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte, wodurch der Wert der Gesellschaftsanteile entsprechend erhöht wird (EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, Slg 1991, I-241, Rn 13; C-249/89, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, Slg 1991, I-257, Rn 13). Eine Verlustübernahme löst daher prinzipiell Gesellschaftsteuerpflicht aus. Seit dem Urteil des EuGH in *Waldrich-Siegen* (EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, Slg 1990, I-1447, Rn 13) war jedoch klar, 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 gesellschaftsrecht-

licher, 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). Umstritten war jedoch, ob und unter welchen Voraussetzungen das Urteil in *Waldrich-Siegen* auch auf Einzelzusagen anwendbar ist: Nunmehr stellte der EuGH klar, dass auch bei einer Einzelzusage wie im vorliegenden Fall keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung vorliegt, da das zeitliche Element – nämlich der Beschluss der Verlustübernahme vor Verlustentstehung – eingehalten wurde. Auf die Form eines Ergebnisabführungsvertrages kommt es daher nach Ansicht des EuGH nicht an (ausf zB *Aigner/Kofler/Tumpel*, SWK 2012, 72 ff).

Verunglückte Einbringung: Vorsicht beim Verzicht auf Anteilsgewährung nach § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG!

UFS Wien, 22.09.2011, RV/2493-W/08

§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG

Sachverhalt

Im Jahr 2005 kam es bei der Stb. KEG (Berufungswerberin, im Folgenden kurz: „Bw.“) im Zuge mehrerer Einbringungen zu einem Wechsel der Gesellschafter. Ur-

sprünglich waren an der Bw. die natürlichen Personen H (50%) bzw M (26,72%) als Komplementär, sowie S (23,28%) als Kommanditistin beteiligt. Mit Einbringungsvertrag vom 5.8.2005 brachten die Ehepartner S und M ihre Mitunternehmeranteile an der Bw in die Stb. GmbH ein. An der übernehmenden Stb GmbH waren M zu 51% bzw S zu 49% beteiligt. Als Einbringungsstichtag wurde der 31.12.2004 festgelegt. Auf Anteilsgewähr wurde mit Verweis auf § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG verzichtet.