

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

1. Dezember 2011\*

In der Rechtssache C-492/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österreich), mit Entscheidung vom 6. Oktober 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Oktober 2010, in dem Verfahren

**Immobilien Linz GmbH & Co. KG**

gegen

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano sowie der Richter M. Safjan, A. Borg Barthet (Berichterstatter), E. Levits und J.-J. Kasel,

Generalanwalt: P. Mengozzi,  
Kanzler: A. Impellizzeri, Verwaltungsrätin,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. September 2011,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Immobilien Linz GmbH & Co. KG, vertreten durch Rechtsanwalt J. Mitterer,
  
- des Finanzamts Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch G. Wöss als Bevollmächtigten,
  
- der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer und F. Koppensteiner als Bevollmächtigte,
  
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Aiello, avvocato dello Stato,
  
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und W. Mölls als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 69/335).
  
- 2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Immobilien Linz GmbH & Co. KG (im Folgenden: Immobilien Linz), ehemals Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (im Folgenden: Immobilien Linz KEG), und dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (im Folgenden: Finanzamt) über die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf die Übernahme von 2006 entstandenen Verlusten dieser Gesellschaft durch die Stadt Linz (Österreich), die alleinige Gesellschafterin dieser Gesellschaft.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

- 3 Art. 1 der Richtlinie 69/335 lautet:

„Die Mitgliedstaaten erheben eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.“

- 4 In Art. 3 der Richtlinie 69/335 ist definiert, welche Gesellschaften Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie lautet:

„Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten.“

- 5 Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer 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;

...“

### *Nationales Recht*

- 6 § 2 Z 2 und 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (BGBl. I Nr. 52/2009, im Folgenden: KVG) lautet:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

...

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

...“

7 § 4 KVG („Kapitalgesellschaften“) sieht in Abs. 2 vor:

„Als Kapitalgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes gelten auch

1. Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört,
2. Kommandit-Erwerbsgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört,

...“

## Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 8 Der Gemeinderat der Stadt Linz beschloss in der Sitzung vom 16. Dezember 2004, das Liegenschaftsvermögen der Stadt in die Immobilien Linz GmbH und in die Immobilien Linz KEG, nunmehr Immobilien Linz, auszugliedern und diesen Gesellschaften die Aufgaben der laufenden Vermögensverwaltung und -verwertung zu übertragen. In dieser Sitzung wurde auch beschlossen, dass die Stadt Linz diesen beiden Immobiliengesellschaften ab dem Rechnungsjahr 2005 einen jährlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrags gewährt.
  
- 9 Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. April 2005 wurde die Immobilien Linz KEG gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin dieser Gesellschaft ist die Immobilien Linz GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Stadt Linz ist. Diese ist auch alleinige Kommanditistin der Immobilien Linz.
  
- 10 Am 21. Dezember 2005 genehmigte der Aufsichtsrat der Immobilien Linz einen Wirtschaftsplan für das Jahr 2006. Die Stadt Linz, vertreten durch ihren Bürgermeister, sagte dieser Gesellschaft am gleichen Tag einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in der erforderlichen Höhe, jedoch maximal in der im Wirtschaftsplan vorgesehenen Höhe von 11 862 000 Euro zu. Dieser Zuschuss wurde auf der Grundlage des Gemeinderatsbeschlusses vom 16. Dezember 2004 gewährt.
  
- 11 Die Stadt Linz gewährte Immobilien Linz für das Jahr 2006 tatsächlich einen Zuschuss in Höhe von 11 645 290,17 Euro.

- 12 Mit Bescheid vom 29. Januar 2008 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer auf 116 452,90 Euro fest, was 1 % des tatsächlich gewährten Zuschusses entspricht. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

„Nach ständiger Rechtsprechung unterliegen die Leistungen der Gesellschafter an ihre Gesellschaft der Gesellschaftsteuer. Nur eine Verlustübernahme im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer. Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter an Hand eines detaillierten Finanzplanes sind die dann erfolgenden Leistungen keine Pflichtleistungen nach § 2 Z 2 KVG. Es liegen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach § 2 Z 4 lit. a KVG vor.“

- 13 Diese Entscheidung des Finanzamts focht Immobilien Linz vor dem vorliegenden Gericht mit der Begründung an, dass die Stadt Linz als Gesellschafterin durch den Beschluss des Gemeinderats vom 16. Dezember 2004 und dessen generelle Zusage, bei der Verwaltung des Liegenschaftsvermögens der Stadt eingetretene Verluste abzudecken, ihr gegenüber eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung zur Auffüllung der Verluste eingegangen sei.
- 14 Das vorliegende Gericht bezweifelt, dass für das Vorliegen der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 entscheidend sei, in welcher rechtlichen Form der Gesellschafter verpflichtet worden sei, künftige Verluste der Gesellschaft abzudecken. Zum einen gingen die österreichische Finanzverwaltung und die nationalen Gerichte nämlich davon aus, dass die Verlustübernahme nur dann zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führe, wenn sie aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags erfolge. Zum anderen habe der Gerichtshof im Urteil vom 28. März 1990, Siegen (C-38/88, Slg. 1990, I-1447), bei der Prüfung, ob eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens vorliege, lediglich auf das vorherige Bestehen einer Verpflichtung des Gesellschafters zur Verlustübernahme abgestellt, was bedeute, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirkten.

- 15 Aus Einzelzusagen zur Abdeckung ihrer Verluste, die ihr vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahrs in Höhe des in ihrem Haushaltsvoranschlag oder ihrem Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrags gegeben würden, habe Immobilien Linz einen Anspruch, der gerichtlich einklagbar sei. Dies gelte auch für die Zusage des Bürgermeisters der Stadt Linz vom 21. Dezember 2005.
- 16 Unter diesen Umständen hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof 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 Wirtschaftsjahrs im von der Gesellschaft beschlossenen Haushaltsvoranschlag bzw. Wirtschaftsplan dafür präliminierten Betrags zu gewähren, das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335?

### **Zur Vorlagefrage**

- 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 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.

- 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 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.

## Kosten

- 27 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

**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.**

Unterschriften