

Gesellschaftsteuer auf die Übernahme eines einzelnen Aufwands durch einen Gesellschafter?

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 13. 12. 2012 entschieden, dass der Zuschuss eines Gesellschafters an seine Gesellschaft zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall gesellschaftsteuerpflichtig ist, auch wenn der Gesellschafter bereits Jahre zuvor eine Verpflichtung zur Übernahme dieses Aufwands eingegangen ist. Dieser Beitrag zeigt, dass diese Auffassung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung nicht zweifelsfrei mit der Kapitalansammlungs-RL vereinbar ist und der VwGH ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH hätte stellen sollen.

1. VwGH-Erkenntnis vom 13. 12. 2012¹⁾

1.1. Zugrundeliegender Sachverhalt

Der VwGH hatte sich im Erkenntnis vom 13. 12. 2012 mit der Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschüssen, die von den Gesellschaftern zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall an ihre Gesellschaft geleistet wurden, zu beschäftigen. Dem Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Gesellschaften A und B (im Folgenden „die Gesellschafter“) waren an der C GmbH (im Folgenden „die Gesellschaft“) beteiligt. Strittig im Verfahren vor den Finanzbehörden war die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf Zuschüsse, die von den Gesellschaftern an die Gesellschaft im Jahr 2008 geleistet worden waren, um Verpflichtungen aus im Jahr 2006 abgegebenen Patronatserklärungen nachzukommen. Die Patronatserklärungen der Gesellschafter gingen auf von der Einzelgesellschaft D im Jahr 2000 emittierte Genussrechte zurück, die von einer Reihe von Banken erworben worden waren. Die Gesellschaft hatte sich im Zeitpunkt der Emission auf Grundlage von auszuübenden Put- und Calloption verpflichtet, die von den Banken gezeichneten Genussrechte am 14. April 2008 zu einem festgelegten Preis zu erwerben (Stillhalter). Die Gesellschafter A und B unterzeichneten in diesem Zusammenhang im Mai 2006 Patronatserklärungen, in denen sie zusagten, die Gesellschaft mit entsprechenden Geldmitteln auszustatten, um die aus dem Erwerb der Genussrechte resultierenden Verpflichtungen erfüllen zu können.²⁾ Zu Beginn des Jahres 2008 bestätigten die Gesellschafter ihre Zusagen und präzisierten, dass mit diesen Übernahmezusagen insbesondere eine Entwertung der Anteile durch Übernahme der Aufwendungen der Gesellschaft aus dem Erwerb der Genussrechte verhindert werden sollte. Im April 2008 wurden die Patronatserklärungen schließlich schlagend und die Gesellschafter leisteten Zuschüsse von jeweils etwas über EUR 9 Mio zur Abdeckung der Verpflichtungen aus der Stillhalterposition der Gesellschaft. Die Genussrechte waren im Zeitpunkt des Erwerbs wertlos und wurden daher von der Gesellschaft im Jahresabschluss auf EUR 1 abgeschrieben. Die Abdeckung der Verpflichtungen

führte somit zu einer Abdeckung des Aufwands aus dem Wertverlust der Genussrechte.³⁾ Das Finanzamt schrieb der Gesellschaft für die beiden Gesellschafterzuschüsse gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer vor. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung vor dem UFS erhoben, in der die Gesellschaft obsiegte. Der UFS sah unter Verweis auf einschlägige EuGH-Rechtsprechung⁴⁾ keinen steuerbaren Vorgang im Sinne des KVG erfüllt.⁵⁾ Das Finanzamt legte daraufhin Amtsbeschwerde ein und brachte so das Verfahren vor den VwGH.

1.2. Beurteilung durch den VwGH

Der VwGH kommt – konträr zur Auffassung des UFS – zum Schluss, dass die im Jahr 2008 geleisteten Zuschüsse der Gesellschafter nach § 2 Z 4 lit a KVG der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen sind. Der VwGH gibt dabei in seinen Erwägungen zunächst relevante Passagen der EuGH-Urteile *Siegen*⁶⁾ und *Immobilien Linz*⁷⁾ wieder, in denen der EuGH zum Ergebnis kam, dass die Abdeckung von Verlusten einer Gesellschaft durch den Gesellschafter aufgrund einer bereits vor Eintritt der Verluste abgegeben Übernahmeverpflichtung nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf (siehe hierzu noch genauer Abschnitt 3.). Der VwGH sieht diese EuGH-Rechtsprechung mit einer relativ kurzen Begründung, ohne sich näher mit den Rechtsgrundlagen zu befassen, jedoch als nicht einschlägig für den vorliegenden Sachverhalt: *„Die beschwerdegegenständlichen Leistungen der Gesellschafter waren ... weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Mitbeteiligten abhängig. Damit handelte es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand – ohne die Leistung der Gesellschafter – im Jahresabschluss der Gesellschaft (der Mitbeteiligten) zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit*

1) VwGH 13. 12. 2012, 2012/16/0133.

2) In diesen Erklärungen verpflichteten sich die Gesellschafter konkret dazu, jeweils die Hälfte der die Gesellschaft treffenden Verbindlichkeit durch Zurverfügungstellung der dafür notwendigen Mittel in Form eines unwiderruflichen unbedingten, nicht rückforder- und nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses oder direkt durch Übernahme der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den das Genussrecht der Einzelgesellschaft innehabenden Banken zu erfüllen; Bei diesen Erklärungen dürfte es sich um harte Patronatserklärungen handeln (siehe auch FN 77).

3) Auch der VwGH geht dementsprechend im Erkenntnis von der Tragung eines „Aufwands“ aus; Auch in diesem Beitrag wird – auch zur allgemeineren Verständlichkeit der Aussagen – somit von der Abdeckung eines „Aufwands“ gesprochen.

4) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*.

5) UFS 15. 6. 2012, RV/0558-S/08.

6) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*.

7) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*.

sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten.“

Im Ergebnis verneint der VwGH somit eine Übertragbarkeit der Grundsätze der zuvor zitierten EuGH-Rechtsprechung zur Verlustübernahme auf das vorliegende Verfahren, weil es im gegenständlichen Sachverhalt nicht – wie in den einschlägigen EuGH-Urteilen – um die Übernahme von Jahresverlusten, sondern um die Übernahme eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall⁸⁾ der Gesellschaft durch die Gesellschafter ging. Dieses Ergebnis ist im Lichte der relevanten Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL,⁹⁾ die innerhalb der Europäischen Union einen verpflichtenden Rahmen vorgibt, und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung, nicht eindeutig.

2. Rechtsgrundlagen

Ziel der Europäischen Kommission war und ist es nach wie vor die Gesellschaftsteuer abzuschaffen.¹⁰⁾ Aufgrund Widerstrebens der Mitgliedstaaten, die den Verlust von Steuereinnahmen fürchten, konnte dieses Vorhaben jedoch bisher nicht durchgesetzt werden.¹¹⁾ Stattdessen wurde die Erhebung von Steuern auf Kapital mit der Kapitalansammlungs-RL (RL 69/335/EWG,¹²⁾ nunmehr RL 2008/7/EG) harmonisiert. Nach dieser Richtlinie ist die Erhebung einer Gesellschaftsteuer mit maximal 1 % nur mehr jenen Mitgliedstaaten gestattet, die zum Stichtag 1. Jänner 2006 (ehemals 1. Juli 1984) noch Gesellschaftsteuer erhoben haben.¹³⁾ Das Erhebungsrecht ist zudem auf bestimmte, in der Richtlinie aufgelistete, Vorgänge (sogenannte „Kapitalzuführungen“) beschränkt.¹⁴⁾

Im vorliegenden Verfahren war strittig, ob die Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall einer Gesellschaft durch ihren Gesellschafter der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf, auch wenn der Gesellschafter zuvor eine Verpflichtung zur Übernahme dieses Aufwands eingegangen ist. Nach nationalem Recht kommt für diesen Zuschuss grundsätzlich die Besteuerung als Leistung des Gesellschafters aufgrund „einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung“ nach § 2 Z 2 KVG¹⁵⁾ oder als „freiwillige“

Leistung, die „geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen“, nach § 2 Z 4 lit a KVG¹⁶⁾ in Betracht. Diese nationalen Rechtsgrundlagen müssen von den nationalen Behörden jedoch immer soweit wie möglich im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Kapitalansammlungs-RL ausgelegt werden.¹⁷⁾ Die einschlägige unionsrechtliche Grundlage für die Steuertatbestände des § 2 Z 2 und 4 KVG bildet Art 3 lit h RL 2008/7/EG (früher Art 4 Abs 2 lit b RL 69/335/EWG).¹⁸⁾ Nach Art 3 lit h iVm Art 7 Kapitalansammlungs-RL dürfen die Mitgliedstaaten „die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen“, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterwerfen, sofern diese Leistungen „ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.“¹⁹⁾ Bereits auf den ersten Blick wird deutlich, dass sich der Wortlaut der Bestimmungen des KVG von jenem der Kapitalansammlungs-RL unterscheidet. Aus unionsrechtlicher Sicht stellt dies grundsätzlich noch kein Problem dar.²⁰⁾ Diese Unterschiede im Wortlaut dürfen aber nicht zu einer Besteuerung von Sachverhalten führen, die von den Steuertatbeständen der Kapitalansammlungs-RL nicht erfasst sind.²¹⁾

Art 3 lit h iVm Art 7 Kapitalansammlungs-RL gibt somit für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts folgenden

Der Ergebnisabführungsvertrag wurde dabei als im Gesellschaftsverhältnis begründet angesehen; vgl *Ehrke*, Gesellschaftsteuerpflicht von Verlustübernahmen – geänderte Rechtslage durch den Beitritt Österreichs zur EU, NZ 1999, 100 (100).

16) So der VwGH zur Übernahme von Verlusten VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0405; 30. 3. 1998, 97/16/0331; vgl *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 201 ff.

17) Vgl zur richtlinienkonformen Auslegung des KVG *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG Einl Rz 25 ff; allgemein zur richtlinienkonformen Auslegung siehe *Laudacher*, Rechtsfindung nationaler Richter im Fall der unionsrechtskonformen Auslegung und des Anwendungsvorrangs, UFSjournal 2010, 164 (164 ff) mwN.

18) Siehe EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 3-6; vgl idS auch *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 36; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 142; Auf den vorliegenden Sachverhalt dürfte bereits Art 3 lit h RL 2008/7/EG anwendbar sein, da diese Bestimmung mit 12. 3. 2008 in Kraft trat (siehe Art 18 RL 2008/7/EG) und der strittige Zuschuss erst im April 2008 geleistet wurde.

19) Eine Besteuerung dieses Vorgangs ist zudem nur zulässig, wenn dieser Vorgang vom Mitgliedstaat auch zum Stichtag 1. 1. 2006 einer Besteuerung unterworfen wurde (Art 7 Abs 1 RL 2008/7/EG); Auch die alte Kapitalansammlungs-RL 69/335/EWG enthielt jedoch in Art 4 Abs 2 bereits eine ähnliche Stillstandsregelung mit dem Stichtag 1. 7. 1984 (siehe hierzu EuGH 21. 6. 2007, C-366/05, *Optimus*, RN 32 ff; EuGH 16. 6. 2011, C-212/10, *Logstor ROR Polska*, RN 34 ff); Im Ergebnis muss daher auf den Stichtag 1. 7. 1984 zurückgegriffen werden (vgl auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 142); Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist im vorliegenden Fall grundsätzlich nicht strittig, da die Tatbestände des § 2 Z 2 und 4 KVG bereits seit 1934 inhaltlich unverändert im österreichischen Rechtsbestand zu bestehen scheinen; zur historischen Entwicklung vgl *Knörzer/Althuber*, KVG² § 1 Rz 5-12.

20) Dies deshalb, da eine Richtlinie den Mitgliedstaaten nur einen Rahmen und ein Ziel vorgibt, jedoch die konkrete Umsetzung dieser Vorgaben grundsätzlich den Mitgliedstaaten überlässt; siehe Art 288 AEUV: „Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel“; vgl *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht (2006) 12 und 109 ff.

21) Vgl idS *Marschner*, Verlustübernahme durch Einzelzusage gesellschaftssteuerfrei, SWK 2013, 28 (34); Insbesondere wird hierbei in Einzelfällen zu beachten sein, dass die Kriterien der „im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung“ in § 2 Z 2 KVG und der „Freiwilligkeit“ in § 2 Z 4 KVG der Kapitalansammlungs-RL fremd sind (zu diesen Begriffen *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 119 ff und 143 ff); Diese Kriterien können daher für die Auslegung der nationalen Bestimmungen nur insofern eine Rolle spielen, als dies zu einer engeren Auslegung der Tatbestände als jener der Richtlinie führen würde; Die Mitgliedstaaten sind nämlich berechtigt, „weniger“ zu besteuern als es die Kapitalansammlungs-RL gestattet; Die Ausnutzung derartiger Spielräume zugunsten der Steuerpflichtigen kann unter Umständen zudem auch zu einer Verpflichtung der Beibehaltung dieser Begünstigungen führen; vgl Art 7 Abs 2-5 RL 2008/7/EG; siehe hierzu EuGH 21. 6. 2007, C-366/05, *Optimus*, RN 32 ff; EuGH 16. 6. 2011, C-212/10, *Logstor ROR Polska*, RN 34 ff.

- 8) Da die Genussrechte im Zeitpunkt des Erwerbs wertlos waren, entsprach die Abdeckung der Verpflichtungen gegenüber den Finanzinstituten (die zu leistenden Kaufpreise) zugleich dem Abwertungsaufwand der Gesellschaft.
- 9) Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl Nr L 46/11 vom 21. 2. 2008; ehemals Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), ABl Nr L 249 vom 3. 10. 1969.
- 10) Vgl Begründungserwägungen 2-5 der RL 2008/7/EG; siehe auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) Einl Rz 8.
- 11) Vgl Begründungserwägung 6 der RL 2008/7/EG.
- 12) Zur „alten“ Kapitalansammlungs-RL siehe ua *Takacs*, Sonstige Verkehr- und Verbrauchssteuern in der EG, in *Gassner/Lechner* (Hrsg) Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 73 (77 ff).
- 13) Art 7 und 8 RL 2008/7/EG; vgl zur Wirkung dieser Stillstandsregelung *Stefaner*, Österreichischer Sonderweg: Gesellschaftsteuer kann bestehen bleiben, SWK 2008, T 39 (T 40); *Terra/Kajus*, Introduction to Indirect Taxes on the Raising of Capital; the recast Capital Duty Directive, Kapitel 8, abrufbar unter www.ibfd.org (Aufruf am 12. 2. 2013); Zurzeit belegen nur mehr sechs Mitgliedstaaten (Griechenland, Österreich, Polen, Portugal, Spanien und Zypern) die Zufuhr von Kapital an Kapitalgesellschaften teilweise mit einer Gesellschaftsteuer; Luxemburg hat zuletzt die Gesellschaftsteuer mit Wirkung zum 1. 1. 2009 abgeschafft.
- 14) Siehe Art 3 iVm 7 RL 2008/7/EG.
- 15) Siehe so die ältere VwGH-Rechtsprechung zur Übernahme von Verlusten, zB VwGH 12. 4. 1984, 83/15/0138; vgl *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer² (2009) § 2 Rz 18-20; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 129 ff; Die Anwendung des Tatbestands des § 2 Z 2 KVG zu Leistungen aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung auf die Übernahme von Verlusten durch den Gesellschafter (nicht des § 2 Z 4 lit a KVG für freiwillige Leistungen) ist damit begründet, dass die gegenständlichen Erkenntnisse sich mit der Verlustübernahme aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags im Rahmen der damaligen Organschaft beschäftigten;

Rahmen vor: Für die Steuerbarkeit der Leistungen der Gesellschafter müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Zum einen muss die Leistung zur „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ führen und zum anderen auch geeignet sein, den „Wert der Gesellschaftsanteile“ zu erhöhen.²²⁾ Die nationalen Bestimmungen des KVG müssen im Lichte dieser Vorgabe interpretiert werden und dürfen zu keiner über die Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL hinausgehenden Besteuerung führen. Um die Bedeutung des Wortlauts der Richtlinienbestimmung zu ergründen, ist die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung näher zu untersuchen.

3. Auslegung durch den EuGH

3.1. Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und des Werts der Anteile

Unter „Gesellschaftsvermögen“ versteht der EuGH „die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses“.²³⁾ Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens kann dabei in „jeder Form“ stattfinden.²⁴⁾ Diese Wortwahl unterstreicht die denkbar vielen Möglichkeiten und Varianten der Erhöhung von Gesellschaftsvermögen, der sich auch der EuGH bewusst ist. Der Gerichtshof hat als „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ im Sinne dieser Vorschrift bspw bereits folgende Vorgänge anerkannt:²⁵⁾ eine Gewinnabführung zugunsten der Gesellschaft,²⁶⁾ die Gewährung eines unverzinsten Gesellschafterdarlehens,²⁷⁾ den Verzicht auf eine Forderung,²⁸⁾ sowie auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern einer anderen Gesellschaft im Wege einer Verschmelzung zur Aufnahme.²⁹⁾ Die Voraussetzung der „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ ist daher denkbar weit zu interpretieren und nicht auf bestimmte Wirtschaftsgüter oder Maßnahmen beschränkt.

Die zweite Voraussetzung der „Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile“ ist nach ständiger EuGH-Rechtsprechung danach zu beurteilen, ob die Leistung des Gesellschafters zu einer „Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft“ beiträgt.³⁰⁾ Bei der Prüfung dieses Kriteriums greift der Gerichtshof teilweise auf dieselben Argumente wie bei der Prüfung der

Erhöhung des Gesellschaftsvermögens zurück, was die kausale Verknüpfung beider Elemente zeigt.³¹⁾ Jedenfalls interpretiert der Gerichtshof auch dieses Kriterium denkbar weit und hat es bei allen oben genannten Vorgängen bejaht.³²⁾

Die weite Interpretation und Verknüpfung beider Voraussetzungen wird auch in der Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen deutlich.³³⁾ Obwohl es beim Verzicht eines Entgelts in Form von Zinsen zu keinem tatsächlichen Kapitalfluss vom Gesellschafter zur Gesellschaft kommt, bejaht der EuGH für derartige Darlehen den Tatbestand des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL.³⁴⁾ Nach Ansicht des EuGH führen unverzinsten Gesellschafterdarlehen aufgrund der „sich hierausergebende[n] Ersparnis an Zinsaufwendungen“ zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens.³⁵⁾ Auch die zweite Voraussetzung der Erhöhung des Werts der Anteile ist für unverzinsten Darlehens „durch die Ersparnis dieser Kosten zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der begünstigten Gesellschaft bei[trägt]“.³⁶⁾ Die Mitgliedstaaten dürfen daher die Gewährung von unverzinsten Gesellschafterdarlehen in Höhe der fiktiv fremdüblichen Zinsen³⁷⁾ der Gesellschaftsteuer unterwerfen.³⁸⁾ Auch eine Kostenersparnis der Gesellschaft, die durch den Gesellschafter bedingt ist, kann daher bereits den Tatbestand des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL erfüllen.

Ebenso hat der EuGH anerkannt, dass die Abdeckung von Verlusten der Gesellschaft durch den Gesellschafter grundsätzlich zu einer gesellschaftsteuerbaren Werterhöhung des Gesellschaftsvermögens und des Werts der Anteile führt. Bereits im Urteil *Siegen* aus dem Jahr 1990 hielt der EuGH fest, dass die Abdeckung eines Verlusts durch einen Gesellschafter eine gesellschaftsteuerbare Erhöhung des durch den Verlust verminderten Gesellschaftsvermögens zur Folge hat, da der Zuschuss das Vermögen „nämlich wieder auf einen Stand [bringt], den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte“.³⁹⁾ Diese Auffassung

- 22) Vgl EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 10; EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 11 ff; EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 19 f; vgl auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 175.
- 23) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 12; EuGH 30. 3. 2006, C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie*, RN 34; EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 19.
- 24) EuGH 12. 1. 2006, C-494/03, *Senior Engineering Investments*, RN 34; EuGH 30. 3. 2006, C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie*, RN 34; EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 19; vgl auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 176.
- 25) Vgl Beispiele auch bei *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 36, *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 176.
- 26) EuGH 13. 10. 1992, C-49/91, *Weber Haus*, RN 10-13.
- 27) EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12; EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18.
- 28) EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 12.
- 29) EuGH 30. 3. 2006, C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie*, RN 37.
- 30) EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 13 f; grundlegend EuGH 15. 7. 1982, 270/81, *Felicitas*, RN 16: Der EuGH führte aus, dass „nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen“; Dieses Kriterium entnahm der EuGH aus den Materialien zu einer Änderungs-RL zur alten Kapitalansammlungs-RL; vgl Begründungserwägungen der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl Nr L 303/9 vom 13. 11. 1974); vgl *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 37; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 177.

- 31) Siehe zB EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 19 und 20: Die Leistung bringt das Gesellschaftsvermögen „wieder auf einen Stand ...“, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte“, und führt daher zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und des Wertes der Anteile; EuGH 30. 3. 2006, C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie*, RN 38: „Angesichts dieser Erhöhung des Gesellschaftsvermögens war die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Fusion zweitens dazu geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile [der aufnehmenden Gesellschaft] zu erhöhen“.
- 32) EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 13; EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 14; EuGH 13. 10. 1992, C-49/91, *Weber Haus*, RN 11; EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; EuGH 30. 3. 2006, C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie*, RN 38; vgl auch *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 38 ff; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 177.
- 33) EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*; EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*; zu dieser Rechtsprechung vgl *Rief*, Das neue Kapitalverkehrssteuerrecht – SWK Sonderheft (1995) Rn 33 ff; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 270 ff.
- 34) Ebenso beim Forderungsverzicht, EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 12 f.
- 35) Kritisch *Egly/Klenk*, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴ (1982) Tz 160; *Takacs in Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht 80, jeweils mit weiteren Nachweisen.
- 36) EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; so auch EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 und 13.
- 37) EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 19; EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 17; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 14; vgl *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 65; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 282-285.
- 38) In Österreich durch die Bestimmung des § 2 Z 4 lit c KVG sichergestellt; vgl hierzu *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 267-275.
- 39) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13; vgl zum Urteil *Mühllehner*, Unterliegen Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer?, SWK 1995, A 535 (535 f); *Kotschnigg*, Der Einfluß des EG-Rechts auf das materielle Steuerrecht, ÖStZ 1996, 328 (332); *ders.*, Gesellschaftsteuer und

bestätigte der Gerichtshof erst kürzlich im Urteil *Immobilien Linz*, in dem er zusätzlich bekräftigte, dass diese Wertaufholung auch „zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials dieser Gesellschaft beiträgt.“⁴⁰⁾

3.2. Keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und des Werts der Anteile

In der bisherigen EuGH-Rechtsprechung gibt es allerdings einen für den vorliegenden Sachverhalt relevanten Ausnahmefall, in dem der EuGH die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL verneint hat. Aufbauend auf der grundlegenden Feststellung, dass die Abdeckung von Verlusten grundsätzlich ein steuerbarer Vorgang im Sinne der Kapitalansammlungs-RL ist, gab der EuGH in der *Rs Siegen* nämlich zu bedenken, dass dies anders zu beurteilen sei, wenn diese Abdeckung auf einem vor Eintritt dieser Verluste abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht.⁴¹⁾ In diesem Fall verneint der EuGH eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch die Abdeckung der Verluste, da sich aufgrund der bestehenden Übernahmeverpflichtung „künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken.“⁴²⁾ Die tatsächliche Verlustabdeckung führt daher nach Ansicht des EuGH in weiterer Folge auch zu keiner gesellschaftsteuerbaren Erhöhung des Vermögens.⁴³⁾

Im Jahr 2011 bestätigte der EuGH in der *Rs Immobilien Linz* diese Rechtsauffassung⁴⁴⁾ und lieferte auch zusätzliche Hintergründe: Diese „Ausnahme“ der Nichtbesteuerung eines grundsätzlich steuerbaren Vorgangs sei „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.“⁴⁵⁾ Unter diesen Umständen

sei die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter „nicht gerechtfertigt, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird.“⁴⁶⁾ Durch dieses Urteil stellte der Gerichtshof klar, dass das entscheidende Kriterium für die Gesellschaftsteuerbarkeit nicht die Form der Verpflichtung zur Verlustübernahme – durch Ergebnisabführungsvertrag oder Einzelzusage –, sondern der Zeitpunkt des Eingangs der Verpflichtung ist.⁴⁷⁾ Wurde die Verpflichtung zur Verlustübernahme bereits „vor Eintritt“⁴⁸⁾ oder „vor Feststellung“⁴⁹⁾ der Verluste eingegangen, darf die tatsächliche Verlustabdeckung keine Gesellschaftsteuer auslösen.⁵⁰⁾ Auch eine Einzelzusage des Gesellschafters kann daher für eine Gesellschaftsteuerfreiheit ausreichend sein, solange sie rechtsverbindlich ist und rechtzeitig abgegeben wird.⁵¹⁾

Eine Übernahme von Verlusten der Gesellschaft durch den Gesellschafter ist daher nach Ansicht des EuGH grundsätzlich ein steuerbarer Vorgang. Eine Ausnahme hiervon sieht der EuGH nur dann, wenn ein Gesellschafter eine rechtsverbindliche⁵²⁾ Verpflichtung zur Abdeckung des Verlusts vor dessen Eintritt eingeht. In diesem Fall wird das Vermögen aus gesellschaftsteuerlicher Sicht durch den Verlust und somit auch durch den Zuschuss nicht berührt, sondern bleibt durchgehend auf dem gleichen Stand. Die Verlustabdeckung führt daher bei rechtzeitiger Übernahmезusage zu keiner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne der Kapitalansammlungs-RL, sondern verhindert nur dessen Wertverfall.

Auch in dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt kam es zu einer Übernahmезusage der Gesellschafter, die jedoch nicht den Jahresverlust, sondern die Aufwendungen aus dem Erwerb der wertlosen Genussrechte betraf. Der VwGH verneinte eine Übertragbarkeit der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen aufgrund dieses Unterschieds in der Art der übernommenen Aufwendungen. Dem VwGH ist zuzustimmen, dass alle bisher vor dem EuGH anhängigen Verfahren die Übernahme von Jahresverlusten und nicht Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen betrafen. Fraglich ist jedoch, ob dieser Unterschied in der Art der übernommenen Aufwendungen entscheidend für eine unterschiedliche Beurteilung sein kann. Es wäre auch denkbar, dass die bisherige Rechtsprechung des EuGH zu Verlustübernahmen überhaupt in

Verlustübernahme, SWI 1998, 311 (311); Rief, SWK Sonderheft Rn 25-28; ders, VwGH: Zuschüsse zur Verlustabdeckung gesellschaftsteuerpflichtig, FJ 1998, 108 (108); Ehrke, NZ 1999, 100; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG § 2 Rz 201 ff.

40) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 19 und 20; vgl zum Urteil auch bereits Spies, EuGH zu Gesellschaftsteuer bei Verlustübernahme: nicht Form, sondern Zeitpunkt entscheidend, *ecolex* 2012, 256; weiters Aigner/Kofler/Tumpel, Keine Gesellschaftsteuerpflicht für einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung vor Verlusteintritt, SWK 2012, 72; Fischerlehner, EuGH zur Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlustabdeckung durch einen Gesellschafterzuschuss, UFSjournal 2011, 441; ders, EuGH zur Verlustabdeckung durch Gesellschafter, *ecolex* 2012, 83; Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Keine Gesellschaftsteuer bei Verpflichtung zur Verlustabdeckung, SWI 2012, 41; Kühbacher, Verlustübernahmезusagen und Gesellschaftsteuer, ÖStZ 2012, 168; Marschner, SWK 2013, 28; Mitterer/Koll, Einhebung von Gesellschaftsteuer bei Verlustabdeckung durch einen Gesellschafterzuschuss, RFG 2012, 121; Novacek, EuGH zur Gesellschaftsteuerfreiheit von Verlustabdeckungszuschüssen, FJ 2012, 107; Petritz-Klar/Petritz, EuGH verneint Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlustabdeckungszuschüssen, SWI 2012, 77; kritisch Koppensteiner, Der Ausgleich des Verlusts einer Gesellschaft: ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang?, *taxlex* 2012, 30; zur Vorlage des UFS Hasanovic, Verlustübernahme eines Gesellschafters – UFS legt vor, *ecolex* 2011, 466.

41) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13.

42) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13.

43) Vgl EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 12 ff; bestätigt in EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft*, RN 21; vgl Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG § 2 Rz 129 ff und 201 ff mwN.

44) Vgl EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 22-23; Das Urteil erging ohne vorherige Schlussanträge.

45) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 24; ähnlich bereits GA Darmon, Schlussanträge 12. 12. 1989, C-38/88, *Siegen*, Nr 10: „Werden

die Verluste dagegen nicht vor Abschluß des Vertrages über die Verlustübertragung, sondern nach seinem Zustandekommen festgestellt, so ändert dies nichts am Wirtschaftspotential der Gesellschaft, weil von vornherein feststand, daß sich die Verluste oder Gewinne letztlich nicht auf die Gesellschaft selbst auswirken würden. Eine solche Verlustübertragung kann deshalb nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.“

46) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 25.

47) Vgl Spies, *ecolex* 2012, 257 f; idS auch Fischerlehner, UFSjournal 2011, 444; ders, *ecolex* 2012, 84; Aigner/Kofler/Tumpel, SWK 2012, 72 ff; Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2012, 43; so auch bereits Hasanovic, *ecolex* 2011, 466.

48) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 17, 19, 20, 22, 23, 26 und im Leitsatz.

49) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 24.

50) Der EuGH widersprach mit diesem Urteil der bis dahin vorherrschenden engen Rechtsansicht des VwGH und der Finanzverwaltung, die auf Basis des Urteils *Siegen* nur die Abdeckung von Verlusten aufgrund eines zuvor abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrags für eine Gesellschaftsteuerfreiheit akzeptiert hatte; siehe VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0405; 30. 3. 1998, 97/16/0331; UFS 11. 11. 2005, RV/0146-W/03; UFS 6. 10. 2010, RV/0372-L/08; BMF-Erlass vom 17. 4. 2007, GZ BMF-010206/0041-VI/5/2007; so auch BMF-Erlass vom 7. 4. 1995, GZ 10 5004/1-IV/10/95, AÖF 1995/156; kritisch bereits Kotschnigg, ÖStZ 1996, 332; ders, SWI 1998, 311 ff; Rief, FJ 1998, 108 ff; Ehrke, NZ 1999, 102 f.

51) Vgl Spies, *ecolex* 2012, 256 f.

52) Vgl Marschner, SWK 2013, 31; Spies, *ecolex* 2012, 257; Mitterer/Koll, Rechtssicherheit durch Erlass zur gesellschaftsteuerrechtlichen Beurteilung von Verlustübernahmезusagen, RFG 2013, 38 (39); so auch BMF-Erlass vom 6. 12. 2012, GZ BMF-010206/0215-VI/5/2012; im EuGH-Urteil *Immobilien Linz* war die Einklagbarkeit der Einzelzusage nicht strittig, vgl EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 15.

Zweifel gezogen werden kann (siehe dazu Abschnitt 5.4.). Diese Auffassungen gilt es im Lichte der erläuterten Richtlinienbestimmung sowie der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung näher zu untersuchen.

4. Die Übernahme von einzelnen Aufwendungen durch den Gesellschafter

4.1. Die Übernahme von einzelnen Aufwendungen im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen

4.1.1. Zur Übertragbarkeit der Grundsätze

Wie bereits erläutert, interpretiert der EuGH die Voraussetzungen der „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ sowie des „Wertes der Gesellschaftsanteile“ denkbar weit (siehe Abschnitt 3.1.). Vor dem Hintergrund dieser weiten Interpretation muss grundsätzlich auch die Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall durch den Gesellschafter zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens sowie des Werts der Gesellschaftsanteile führen. Der Zuschuss zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall bringt das Gesellschaftsvermögen nämlich – ebenso wie die Abdeckung eines Jahresverlusts – auf den Stand, den es vor Eintritt dieser Aufwendungen hatte,⁵³⁾ und führt daher zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens. Zudem wird durch diesen Zuschuss auch der Verlust der Gesellschaft verringert (oder ein potentieller Gewinn erhöht),⁵⁴⁾ da die Gesellschaft – wie bei einem zinslosen Darlehen – bestimmte Kosten nicht selbst tragen muss, die sie sonst zu tragen hätte. Diese Ersparnis trägt zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft bei.⁵⁵⁾ Der Zuschuss eines Gesellschafters zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall erfüllt daher beide Voraussetzungen des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL und dürfte daher wohl grundsätzlich auch unter Anwendung des § 2 Z 4 KVG besteuert werden.⁵⁶⁾

Die entscheidende – noch zu beurteilende – Frage vor dem Hintergrund des VwGH-Erkenntnisses ist jedoch, ob sich im Lichte der Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* aufgrund einer bereits vor Anfall der Aufwendungen eingegangenen Übernahmeverpflichtung des Gesellschafters an dieser Beurteilung etwas ändert. Da die in den Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* vorgelegten Verfahren die Übernahme von Jahresverlusten betrafen, ist nachvollziehbar, dass der EuGH in seiner Beurteilung dieser Sachverhalte im Lichte des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL durch die Verwendung der allgemeinen Ausdrücke „künftige Verluste“, „Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit“ und „Feststellung der Verluste“ implizit auf Jahresverluste abstellt.⁵⁷⁾ Dies muss aber nicht zugleich bedeuten, dass nur eine Übernahme von Jahresverlusten durch Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL erfasst wäre⁵⁸⁾

und somit auch nur eine vorherige Zusage der Übernahme dieser Jahresverluste zu einem Besteuerungsverbot führt.

Steuerobjekt der Kapitalansammlungs-RL ist der einzelne Vorgang der „Kapitalzufuhr“⁵⁹⁾ des Gesellschafters an die Gesellschaft, also in diesem Fall die Abdeckung des einzelnen Aufwands durch den Gesellschafter. Da in dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt keine Zusagen zur Übernahme eines Jahresverlusts gegeben wurde, kann – wie auch der VwGH feststellt⁶⁰⁾ – nicht verhindert werden, dass sich „zukünftige Verluste“ der Gesellschaft weiterhin auf das Gesellschaftsvermögen und das wirtschaftliche Potential der Gesellschaft auswirken. Bei Abstellen auf den einzelnen Vorgang der Kapitalzufuhr sind allfällige künftige Gewinne und Verluste der Gesellschaft, die von der zuvor eingegangenen Abdeckungsverpflichtung nicht erfasst sind, bei der Beurteilung, ob die konkret zu beurteilende Leistung geeignet ist, das Gesellschaftsvermögen zu erhöhen, jedoch generell unbeachtlich. Auch bei der gesellschaftsteuerrechtlichen Prüfung anderer Vorgänge – wie bspw der Leistung eines von allfälligen Aufwendungen unabhängigen Zuschusses oder der Gewährung eines zinslosen Darlehens – sind andere Aufwendungen und Erträge und somit auch das Jahresergebnis der Gesellschaft unbedeutend. Ebenso sollte bei der Übernahme eines einzelnen Aufwands daher grundsätzlich der Frage, ob sich allfällige künftige Jahresverluste der Gesellschaft weiterhin auf das Gesellschaftsvermögen auswirken können oder nicht, keine Bedeutung für die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung des Zuschusses zur Abdeckung des einzelnen Aufwands zukommen.⁶¹⁾ Entscheidend ist allein, ob die konkret strittige Leistung der Abdeckung des Aufwands die Voraussetzungen des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL erfüllt.

Ob dieser Tatbestand erfüllt ist, kann im Lichte der Auslegung der Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL durch den EuGH in den Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* in Zweifel gezogen werden. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH bei Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen, zu dessen gesellschaftsteuerrechtlicher Behandlung der Gerichtshof bisher nicht befragt wurde, dieselben Grundsätze wie in der Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* anwenden würde.⁶²⁾ So könnte eine bereits vor Anfall der Aufwendungen eingegangene Übernahmeverpflichtung nämlich dazu führen, dass sich zwar nicht die „zukünftigen Verluste“ – die in den Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* gegenständlich waren –, dafür aber der konkret gegenständliche Aufwand der Gesellschaft sich nicht mehr auf den Umfang des Vermögens auswirken kann. Die Gesellschaft hat aufgrund der im Vorhinein von ihren Gesellschaftern zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung – unabhängig davon, ob die gegenständlichen Aufwendungen tatsächlich schlagend werden – einen potentiellen Aufwand wirtschaftlich gesehen nicht zu tragen. Die Aufwendungen – sollten sie tatsächlich anfallen – sind vielmehr, gleichermaßen wie die Jahresverluste in der Rs *Immobilien Linz*, „automatisch

53) Vgl idS EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13; EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 21.

54) Vgl idS EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 14.

55) Vgl idS EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; so auch EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 und 13.

56) Vgl auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 176, die auch „die Vermeidung von Ausgaben“ als erfasst ansehen.

57) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13 f; EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 22-24.

58) Dies ist – wie die weite Interpretation der Begriffe „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ und „Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile“ durch den EuGH zeigt – gerade nicht der Fall.

59) Siehe Art 3 iVm 7 RL 2008/7/EG.

60) VwGH 13. 12. 2012, 2012/16/0133.

61) Gegenteilig wohl aber der VwGH, der als abschließende Begründung anführt: „Die in Rede stehenden Verpflichtungen und Leistungen der Gesellschafter waren vielmehr ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste der Mitbeteiligten sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken konnten“.

62) Siehe idS UFS 15. 6. 2012, RV/0558-S/08, *Petritz-Klar*, BMF veröffentlicht Erlass zur gesellschaftsteuerlichen Beurteilung von Verlustabdeckungszuschüssen, SWI 2013, 174 (178); so implizit wohl auch *Taucher*, Gesellschaftsteuerfreie Verlustübernahmen (bzw –abdeckungen), in *Grünwald/Schummerl/Zöllner* (Hrsg) Unternehmensrecht in Wissenschaft und Praxis – FS Jud (2012) 671 (679) FN 22; aA offenbar ohne nähere Begründung *Marschner*, VwGH: Nur Übernahme eines Jahresverlustes gesellschaftsteuerfrei, GES 2013, 100 (100 f).

auf ihren Gesellschafter übertragen“ worden. Ein Zuschuss zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall könnte daher – gleich wie ein Zuschuss zur Abdeckung eines Jahresverlusts – zu keiner Werterhöhung des Vermögens und der Anteile führen, wenn auch der zugrundeliegende Aufwand zu keiner Wertminderung geführt hat.⁶³⁾ Das Vermögen bleibt wie bei der rechtzeitigen Übernahme von Jahresverlusten auch durch die rechtzeitige Übernahme des einzelnen Aufwands vielmehr durchgehend auf dem gleichen Stand. Vor diesem Hintergrund könnte eine Nichtbesteuerung des Zuschusses, der ohne vorherige Übernahmeverpflichtung durch den Gesellschafter steuerbar wäre, – gleichermaßen wie in der Rs *Immobilien Linz* – „gerechtfertigt werden“.⁶⁴⁾

Diese Auffassung kann weiters auch darauf gestützt werden, dass nach Ansicht des EuGH offenbar auch dann keine Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn die Zusage zur Verlustabdeckung betragsmäßig beschränkt ist und sich nur auf einen Teil des Jahresverlusts der Gesellschaft bezieht.⁶⁵⁾ Der Aufwand aus einem einzelnen Geschäftsfall ist nun aber ebenso ein Teil eines Jahresverlusts. Eine betragsmäßige Begrenzung der Übernahmезusage für einen Jahresverlust kommt daher in seiner Wirkung der Übernahme des Verlusts oder des Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall gleich.⁶⁶⁾ Auch dies spricht für eine grundsätzliche Erstreckung der Grundsätze der Urteile *Siegen* und *Immobilien Linz* auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen.

4.1.2. Offene Fragen bei Übertragbarkeit

Die Übertragung der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen könnte einige strittige Fragen mit sich bringen. Insbesondere die Überprüfung der Rechtzeitigkeit der Übernahmезusage für eine Gesellschaftsteuerfreiheit kann in der Praxis zu Schwierigkeiten führen. Der EuGH ließ in seinen Ausführungen in den Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* nämlich offen, wieweit zurück der Eingang der Verpflichtung zur Abdeckung des Verlusts genau liegen muss, um eine Gesellschaftsteuerpflicht zu vermeiden.⁶⁷⁾ Der EuGH führt lediglich an, dass der Eingang der Verpflichtung „vor Eintritt“ oder „vor Feststellung der Verluste“ zu liegen habe, wobei er diese Ausdrücke synonym zu verstehen scheint.⁶⁸⁾ Das BMF stellt in

einer Information auf den Bilanzstichtag des verlustbringenden Wirtschaftsjahres als letztmöglichen Zeitpunkt ab.⁶⁹⁾ Obwohl sich der VwGH im vorliegenden Erkenntnis nicht direkt zur Rechtzeitigkeit des Eingangs der Verpflichtung äußert, sondern die Gesellschaftsteuerfreiheit aufgrund anderer Argumente versagt, könnten die Ausführungen daraufhin deuten, dass der VwGH im Sinne seiner früheren Rechtsprechung⁷⁰⁾ auch weiterhin ein Eingehen der Verpflichtung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses (die bis zu acht Monate nach Bilanzstichtag erfolgen kann)⁷¹⁾ als ausreichend erachtet.⁷²⁾

Das Kriterium des rechtzeitigen Eingangs der Verpflichtung müsste für die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen dahingehend adaptiert werden, dass ein Eingang der Verpflichtung vor Eintritt der übernommenen Aufwendungen (und nicht „vor Eintritt der Verluste“) erfolgen müsste. Im Schrifttum wird teilweise vorgebracht, dass für die Beurteilung, ob ein Verlust bereits eingetreten ist, die unternehmensrechtlichen Grundsätze heranzuziehen sind.⁷³⁾ Ein Indiz für die bestehende Relevanz unternehmensrechtlicher Grundsätze im Rahmen der generellen Auslegung der Kapitalansammlungs-RL könnte darin erblickt werden, dass nach Art 3 lit g iVm Art 7 Kapitalansammlungs-RL auch die Erhöhung des Kapitals durch „Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen“ der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf. Es kann allerdings auch in Frage gestellt werden, ob der Tatbestand „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ der Kapitalansammlungs-RL sowie der EuGH bei dessen Auslegung tatsächlich die jeweiligen nationalen unternehmensrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, die sich im Detail auch unterscheiden können, im Auge haben.⁷⁴⁾ Gegen die Relevanz unternehmensrechtlicher Grundsätze für die Auslegung der Wortfolge „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ spricht bspw., dass die Einräumung eines unverzinsten Gesellschafterdarlehens nach ständiger EuGH-Rechtsprechung in Höhe der fiktiv fremdüblichen Zinsen gesellschaftsteuerbar ist,⁷⁵⁾ obwohl mit diesem Vorgang keine bilanzielle Erhöhung des Gesellschaftsvermögens verbunden ist.⁷⁶⁾

In dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt hatten die Gesellschafter bereits im Jahr 2006 zugesagt,

63) Siehe so auch *Petritz-Klar*, SWI 2013, 178; Für die Beurteilung, ob der Aufwand bereits eingetreten ist und daher zu einer Wertminderung des Gesellschaftsvermögens geführt hat, könnte uU auf die unternehmensrechtlichen Grundsätze zurückgegriffen werden; siehe hierzu Abschnitt 4.1.2.

64) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 24.

65) In der Rs *Immobilien Linz* war die Übernahmезusage des Gesellschafters nämlich betraglich (auf das Planergebnis) begrenzt und umfasste nicht den ganzen Jahresverlust der Gesellschaft, siehe EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 10; vgl zur Möglichkeit der limitierten Übernahmезusage auch *Aigner/Kofler/Tumpel*, SWK 2012, 74; *Marschner*, SWK 2013, 32; *Mitterer/Knoll*, RFG 2013, 38.

66) Vgl idR auch EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 12.

67) In den Urteilen zugrundeliegenden Sachverhalten war die Übernahmезusage bereits vor Beginn des verlustbringenden Jahres abgegeben worden, sodass hieraus keine Anhaltspunkte gezogen werden können, ob auch eine spätere Übernahmезusage vor oder nach Bilanzstichtag ausreichend gewesen wäre; vgl *Spies*, *ecolex* 2012, 259 f.

68) Im Schrifttum werden drei maßgebende Zeitpunkte diskutiert: die Feststellung des Jahresabschlusses (so *Mühlhner*, SWK 1995, A 536; *Rief*, SWK-Sonderheft Rn 27; *Kühbacher*, *ÖStZ* 2012, 170; nur für den Fall aufgrund werterhellender Umstände ergebende Verluste *Novacek*, FJ 2012, 107 f; idS auch VwGH 30. 3. 1998, 97/16/0213), der Bilanzstichtag (so *Ehrke*, NZ 1999, 101 f; *Aigner/Kofler/Tumpel*, SWK 2012, 74; *Petritz-Klar/Petritz*, SWI 2012, 84; *Mitterer/Knoll*, RFG 2013, 38; grundsätzlich auch *Novacek*, FJ 2012, 107 f) oder der tatsächliche Vermögensschwund im Laufe des Jahres (vgl *Spies*, *ecolex* 2012, 258 f; *Taucher* in *Grünwald/Schummer/Zollner*, FS Jud 679; idS scheinbar auch UFS 6. 7. 2007, RV/2055-L/02); Eine Übersicht der unterschiedlichen Auffassungen und Argumente findet sich bei *Ehrke*, NZ 1999, 101 f; *Spies*, *ecolex* 2012, 258 f; *Marschner*, SWK 2013, 33 f.

69) BMF-Erlass vom 6. 12. 2012, GZ BMF-010206/0215-VI/5/2012; kritisch *Marschner*, SWK 2013, 33 f; vgl zum Erlass *Petritz-Klar*, SWI 2013, 174 ff.

70) VwGH 30. 3. 1998, 97/16/0213.

71) Vgl § 35 GmbHG, § 104 AktG.

72) Der VwGH führt im vorliegenden Erkenntnis nämlich an, dass es „sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes [handelt]“; vgl hierzu auch *Marschner*, GES 2013, 101; Wie *Marschner* richtig aufgezeigt hat, wäre eine derartige Auslegung der nationalen Bestimmungen mit der Kapitalansammlungs-RL vereinbar, da sie sich jedenfalls innerhalb der Schrankenwirkung der Richtlinie befände; Die Kapitalansammlungs-RL schreibt den Mitgliedstaaten lediglich vor, was besteuert werden darf, lässt es aber den Mitgliedstaaten darüber hinaus frei, „weniger“ zu besteuern (vgl *Marschner*, SWK 2013, 34); Ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses wäre die für den Steuerpflichtigen günstigste Variante, da selbst Verlustübernahmезusagen bis zu acht Monate nach dem Bilanzstichtag des verlustbringenden Jahres noch zu einer Gesellschaftsteuerfreiheit des Zuschusses führen könnten.

73) Vgl ua *Aigner/Kofler/Tumpel*, SWK 2012, 74; *Novacek*, FJ 2012, 107.

74) Vgl idS *Ehrke*, NZ 1999, 101; *Spies*, *ecolex* 2012, 259; kritisch auch BFH 28. 6. 1989, I R 110/85; kritisch zur Relevanz bilanzmäßiger Einordnung von Vorgängen im Rahmen der Auslegung des österreichischen KVG *Bavenek-Weber*, Gedanken über die zinslose Überlassung eines Darlehens im Rahmen der Kapitalverkehrsteuer, FJ-GVR 1994, 5 (5 ff).

75) EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; so auch EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 und 13.

76) Siehe zu dieser Problematik BFH 28. 6. 1989, I R 110/85; *Egely/Klenk*, GesSt^t Tz 160; *Takacs* in *Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht 80; *Rief*, SWK-Sonderheft Rn 38.

etwaige Verbindlichkeiten (und damit den Aufwand) aus der im Jahr 2008 schlagend werdenden Option zu übernehmen und diese Verpflichtung im Jahr 2008 bekräftigt und präzisiert. Diese durch die Gesellschafter abgegebenen Verpflichtungen dürften „harte“ Patronatserklärungen sein und sollten daher ausreichend rechtsverbindlichen Charakter entfalten.⁷⁷⁾ Der Eingang dieser Verpflichtungen liegt vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Stillhalterposition der Gesellschaft gegenüber den Finanzinstituten schlagend wurde und die wertlosen Genussrechte erworben werden mussten. Die Übernahmeverpflichtung könnte damit dem Kriterium der Rechtzeitigkeit genügen.⁷⁸⁾ Der Qualität und Vergleichbarkeit des Rechtsanspruchs aus einer Patronatserklärung, im Verhältnis zu jener aus einer Übernahmezusage des Gesellschafters für Jahresverluste, könnte unter Umständen eine Bedeutung im Rahmen der Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht beigemessen werden.⁷⁹⁾ Dies bedürfte jedoch einer genaueren zivilrechtlichen Analyse der Vertragsgrundlagen,⁸⁰⁾ die auch der VwGH im vorliegenden Fall unterließ.

Neben der Rechtzeitigkeit des Eingangs der Übernahmeverpflichtung könnten auch Gestaltungen zur Steueroptimierung in Einzelfällen zu Diskussionen mit den Finanzbehörden führen.⁸¹⁾ Zur Vermeidung derartiger Gestaltungen könnte – bei Bejahen der Übertragbarkeit der EuGH-Rechtsprechung zur Übernahme von Jahresverlusten auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen – womöglich eine hinreichende Konkretisierung des zu übernehmenden Aufwands bereits im Zeitpunkt des Eingangs der Übernahmeverpflichtung gefordert werden. Ein Zugestehen der Gesellschaftsteuerfreiheit für Zuschüsse bei einer zuvor abgegebenen, allgemein gehaltenen Übernahmezusage für jegliche Aufwendungen der Gesellschaft könnte nämlich zu einem beinahe gänzlichen Leerlaufen der Gesellschaftsteuer führen. Gesellschafter würden versuchen, jeglichen Zuschuss auf die zuvor allgemein gehaltene Übernahmeverpflichtung für Aufwendungen zu stützen. Eine derartig weite Auslegung kann nicht im Sinne des unionsrechtlichen und nationalen Gesetzgebers liegen. Eine Steuerfreiheit für

Zuschüsse zur Abdeckung von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen aufgrund vorheriger Übernahmezusage könnte daher wohl mit der Voraussetzung einer hinreichenden Konkretisierung des Aufwands, der durch die Übernahmezusage gedeckt werden soll, verknüpft werden.

4.2. Die Übernahme von einzelnen Aufwendungen im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen

Wie der vorherige Abschnitt gezeigt hat, sprechen einige Argumente dafür, die Grundsätze der EuGH-Urteile *Siegen* und *Immobilien Linz* auch auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen zu erstrecken. Eine solche Auslegung könnte jedoch womöglich zu Widersprüchen zur EuGH-Rechtsprechung zu ähnlich gelagerten Sachverhalten führen, insbesondere jener zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen.

Die Gewährung von unverzinsten Darlehen vom Gesellschafter an die Gesellschaft fällt nach ständiger EuGH-Rechtsprechung aufgrund der damit verbundenen Kostenersparnis für die Gesellschaft unter den Steuertatbestand des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL (siehe Abschnitt 3.1.).⁸²⁾ Ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen ist hinsichtlich seiner Wirkung jedoch auch mit der Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall durch den Gesellschafter aufgrund einer vor Eintritt dieser Aufwendungen eingegangenen Übernahmeverpflichtung vergleichbar. In beiden Fällen sagt ein Gesellschafter bereits zeitlich vor Anfall bestimmter Aufwendungen zu, für diese aufzukommen: Im Falle eines unverzinsten Gesellschafterdarlehens durch Verzicht auf die Forderung von Zinsen im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens;⁸³⁾ in dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt durch die Zusage bestimmte zukünftige Verpflichtungen gegenüber Dritten zu übernehmen. Die Übernahme eines bestimmten Aufwands der Gesellschaft durch den Gesellschafter könnte daher – ebenso wie ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen – dazu führen, dass der Gesellschaft Kosten, die sie sonst zu tragen gehabt hätte, nicht entstehen, und daher zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der begünstigten Gesellschaft beitragen.⁸⁴⁾ Vor diesem Hintergrund müsste eine Abdeckung eines einzelnen Aufwands – gleich wie ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen – vom Steuertatbestand des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL erfasst sein, auch wenn diese Abdeckung auf einer vor Eintritt der Aufwendungen gewährten Übernahmezusage beruht.

Die EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen scheint somit auch in einem gewissen Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen zu stehen. Auch bei Verlustübernahmen durch den Gesellschafter kommt es – unabhängig davon, ob die Übernahmeverpflichtung vor oder nach Eintritt der Verluste eingegangen wird – zu einer Art Kostenersparnis der Gesellschaft, die zu einer Stärkung

77) Eine harte Patronatserklärung liegt insbesondere vor, wenn sich der Patron verpflichtet, ein bestimmtes Unternehmen finanziell so auszustatten, dass es in der Lage ist, seine Verpflichtungen gegenüber einem bestimmten Gläubiger zu erfüllen (siehe hierzu die gegenständliche Vereinbarung in FN 2); Harte Patronatserklärungen stellen das unbedingte Entstehen-Müssen des Patrons für die erklärte Schuldübernahme dar; Eine harte Patronatserklärung wird in Judikatur und Lehre mit einer Garantieverklärung oder Bürgschaft verglichen, qualifiziert den Patron als Mitschuldner und begründet im Konkursfall eine gleichrangige Haftung (vgl. OGH 24. 2. 2000, 6 Ob 334/99g; *Nowotny*, Besicherung durch „harte“ Patronatserklärung, RdW 1992, 198; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung von harten Patronatserklärungen, RWZ 2007, 101; *KWV*, Stellungnahme zur Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung, RWZ 2009, 150).

78) IdS könnte auch die Ausführungen des VwGH verstanden werden: „Im vorliegenden Beschwerdefall hatten die Gesellschafter der Mitbeteiligten **schon** in ihren Schreiben vom Mai 2006 zugesagt, die Hälfte der die Mitbeteiligte treffenden Verbindlichkeiten im Fall der Optionsausübung gegenüber den Kreditinstituten entweder durch Zur-Verfügung-Stellung der dafür notwendigen Mittel in Form von Gesellschafterzuschüssen oder direkt durch Übernahme der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen und die Mitbeteiligte in diesem Umfang schad- und klaglos zu halten“; Der Zuschuss wurde schließlich im April 2008 geleistet.

79) IdS auch *Koppensteiner*, taxlex 2012, 31.

80) Die Rechtswirkung von Patronatserklärungen hängt nämlich stark vom jeweiligen Einzelfall und den Formulierungen ab, vgl. *Leitner*, Die Patronatserklärung, ÖBA 2012, 517 (517 ff).

81) Ein Missbrauchsvorbehalt wird vom EuGH trotz fehlender ausdrücklicher Bestimmung in der Kapitalansammlungs-RL grundsätzlich anerkannt; vgl. EuGH 7. 6. 2007, C-178/05, *Kommission/Griechenland*, RN 32 f; EuGH 8. 11. 2007, C-251/06, *Ing Auer*, RN 38 ff; vgl. *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG, Einl Rz 50 ff; *Knörzer/Althuber*, KVG² § 1 Rz 36 f; *Heidenbauer/Hristov/Schilcher*, Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer, SWI 2007, 558 (558 ff).

82) EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*; EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*.

83) Diese Vergleichbarkeit zum gegenständlichen Fall ist zumindest bei jenen Gesellschafterdarlehen gegeben, in denen von Beginn an auf die Forderung von Zinsen verzichtet wird; Ein späterer Verzicht auf die Forderung von Zinsen wäre aber ebenso als Forderungsverzicht gesellschaftsteuerpflichtig; vgl. *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG, § 2 Rz 270-274.

84) Vgl. so zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; ähnlich auch EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 und 13.

des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft führt.⁸⁵⁾ Auch ein Jahresverlust ergibt sich letztlich daraus, dass die Gesellschaft bestimmte Kosten zu tragen hatte. Aufgrund der Verlustübernahme durch den Gesellschafter kommt es daher zu einem – zu jenem der unverzinsten Darlehen vergleichbaren – Vorteil der Gesellschaft, der darin besteht, dass die Gesellschaft bestimmte Kosten, die sie sonst zu tragen hätte, nicht mehr selbst tragen muss.⁸⁶⁾ Dieser Vorteil der Kostenersparnis, der durch ein Handeln des Gesellschafters begründet ist, besteht unabhängig davon, ob vor Eintritt der Verluste eine Übernahmezusage abgegeben wird oder nicht. Dennoch erachtet der EuGH die Übernahme von Verlusten nur dann als gesellschaftsteuerbar, wenn keine rechtsverbindliche Übernahmezusage vor Eintritt der Verluste durch den Gesellschafter abgegeben wurde. Umgekehrt steht bei einem unverzinsten Darlehen – in vergleichbarer Weise wie bei einer Verlustabdeckung aufgrund vorheriger Übernahmezusage – bereits im Zeitpunkt der Gewährung fest, dass sich das Darlehen nicht auf das Ergebnis der Gesellschaft auswirkt, da der Gesellschafter für die Kapitalkosten in Form der Zinsen aufkommt. Auch hier könnte vertreten werden, dass das Gesellschaftsvermögen durch die Gewährung des unverzinsten Darlehens nicht berührt wird, sondern vielmehr auf dem gleichen Stand bleibt. Ähnlich wie bei einer Verlustabdeckung aufgrund einer vorherigen Übernahmezusage kommt es nämlich zu keiner Ergebnisminderung durch Fremdkapitalzinsen und daher auch zu keiner Erhöhung durch den Verzicht der Forderung durch den Gesellschafter.⁸⁷⁾ Trotz dieser vor Eintritt der Aufwendungen (in Form der Fremdkapitalzinsen) bestehenden Übernahmezusage des Gesellschafters erachtet der EuGH die Gewährung eines unverzinsten Darlehens jedoch als „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“. Die Auslegung der Kriterien der „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ sowie des „Wertes der Gesellschaftsanteile“ des Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL in der EuGH-Rechtsprechung scheint vor diesem Hintergrund nicht konsistent.

5. Auflösung der Widersprüche?

5.1. Jahresverluste vs unverzinsten Gesellschafterdarlehen

Wie die Analyse der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen als auch zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen gezeigt hat, scheint ein gewisser Widerspruch in diesen beiden Rechtsprechungslinien zu bestehen. Ebenso wie für die Übertragbarkeit der Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen, lassen sich nämlich auch Argumente für die Übertragbarkeit der Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen auf die Übernahme von einzelnen Aufwendungen finden. Beide Judikaturlinien führen jedoch zu einem konträren Ergebnis. Der EuGH scheint somit der Übernahme eines Jahresverlusts im Lichte der Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL eine andere Bedeutung beizumessen als der Übernahme von Zinsaufwendungen bei unverzinsten Gesellschafterdarlehen. Eine nähere Begründung für diese unterschiedliche Beurteilung ist den EuGH-Urteilen

85) Vgl Koppensteiner, taxlex 2012, 31.

86) Vgl idS zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entscheidungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18; ähnlich auch EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 und 13.

87) Wie dies etwa bei einem Forderungsverzicht der Fall sein könnte.

nicht eindeutig zu entnehmen.⁸⁸⁾ Es stellt sich daher die Frage, worin die für die unterschiedlichen Rechtsfolgen relevanten Unterschiede in diesen Konstellationen liegen könnten, und wie die Übernahme einzelner Aufwendungen womöglich durch diese Differenzierungsgründe beeinflusst wird.

5.2. Unterschied einzelner Aufwendungen und unverzinsten Gesellschafterdarlehen im Gegensatz zu einem Jahresverlust

Zunächst könnte ein relevanter Unterschied zwischen einem unverzinsten Gesellschafterdarlehen sowie der Übernahme einzelner Aufwendungen durch den Gesellschafter im Gegensatz zur Übernahme eines Jahresverlusts womöglich darin erblickt werden, dass durch die Übernahme dieser einzelnen Aufwendungen der Gesellschaft die Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Jahresgewinns erhalten bleibt bzw sogar gefördert wird, was letztlich zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führen kann.⁸⁹⁾ Ein Jahresverlust ist im Gegensatz zu einem einzelnen Aufwand eine kumulierte Größe eines bestimmten Zeitraums.⁹⁰⁾ Während somit ein Jahresverlust mit Sicherheit zu einer dauernden Vermögensminderung führt (sofern kein Jahresgewinn entsteht), steht bei einzelnen Aufwendungen meist nicht fest, ob das Projekt oder der Betrieb, dem der Aufwand zuzurechnen ist, nicht dennoch ein positives Gesamtergebnis erwirtschaftet. Fraglich ist aber, ob und mit welcher Rechtsfolge diesem Unterschied zwischen einzelnen Aufwendungen und einem Jahresverlust im Lichte der Kapitalansammlungs-RL Bedeutung zukommen könnte. Ob allein die Unterstützung der Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Jahresgewinns, die nur bei der Übernahme eines einzelnen Aufwands, nicht jedoch bei der Übernahme eines Jahresverlusts gegeben ist, bereits für eine steuerbare Kapitalzuführung ausreicht, kann in Frage gestellt werden. Ob die Übernahme des einzelnen Aufwands nämlich tatsächlich zu einem Jahresgewinn beiträgt, ist keineswegs gesichert und kann von vielen – anderen – Faktoren abhängen. Art 3 lit h Kapitalansammlungs-RL stellt zudem als Kriterium auf „die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ ab und nicht auf die bloße Eignung oder Unterstützung dessen, wie dies im Gegensatz dazu bspw für die Erhöhung des Werts der Anteile ausdrücklich festgehalten wird.⁹¹⁾ Dies spricht wohl gegen eine Relevanz der bloßen Unterstützung zur Erwirtschaftung eines Jahresgewinns als relevantes Unterscheidungsmerkmal.⁹²⁾

5.3. Unterschied eines Jahresverlusts und einzelner Aufwendungen im Gegensatz zum unverzinsten Gesellschafterdarlehen

Ein womöglich beachtlicher Unterschied zwischen der Übernahme von Jahresverlusten sowie einzelner Aufwendungen im

88) Auch die Schlussanträge in der Rs *Siegen* sind kurz gefasst; in der Rs *Immobilien Linz* wurde zudem auf Schlussanträge gänzlich verzichtet.

89) Vgl zur Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch einen Gewinn (bei Rücklagenbildung) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 12.

90) Vgl zum Verlust als kumulierte Größe *Taucher* in *Grünwald/Schummer/Zollner*, FS Jud 679.

91) Siehe auch Erläuterungen zu Artikel 3 im Vorschlag der Kommission zur Kapitalansammlungs-RL 2008/7/EG (KOM(2006) 760 endgültig): Alle Vorgänge in Art 3 Kapitalansammlungs-RL führen zu einer „**tatsächlichen** Erhöhung des Kapitals oder Vermögens der Gesellschaft“.

92) Fraglich wäre bei Bejahung einer derartigen Auffassung auch, wie die Förderung der Erwirtschaftung eines künftigen Jahresgewinnes der Gesellschaft im Zeitpunkt der Abgabe der Übernahmezusage *ex ante* überhaupt bewertet werden könnte.

Gegensatz zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen könnte demgegenüber darin liegen, dass es bei einem Darlehen tatsächlich zu einer Vermehrung des Kapitals der Gesellschaft kommt. Ein Teil der Lehre sowie auch der VwGH sieht nämlich die Gesellschaftsteuerpflicht bei unverzinsten Gesellschafterdarlehen im Wesentlichen damit begründet, dass die Kapitalgesellschaft zur unentgeltlichen Nutzung eines Kapitalbetrags berechtigt wird.⁹³⁾ Auch der EuGH betont in seiner Rechtsprechung, dass die Gesellschaft aufgrund des unverzinsten Darlehens „über Kapital verfügen [kann], ohne die Kosten dafür tragen zu müssen“.⁹⁴⁾ Ziel der Kapitalansammlungs-RL ist es zudem nur solche Vorgänge der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, „die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen.“⁹⁵⁾ Vor diesem Hintergrund hätte der EuGH womöglich auch Spielraum, die Übernahme eines einzelnen Aufwands gegenüber Dritten – bei der der Gesellschaft ja gerade kein Kapital zur freien Verfügung überlassen wird, sondern die Gesellschaft nur als eine Art Durchlaufposten für die Geldmittel agiert – anders als unverzinsten Gesellschafterdarlehen zu beurteilen. Erachtet man die tatsächliche Ansammlung von Kapital, die mit einem unverzinsten Darlehen verbunden ist, für die Steuerbarkeit der Kapitalzufuhr als entscheidend, könnte der EuGH die Übernahme von Jahresverlusten sowie auch einzelner Aufwendungen durch den Gesellschafter anhand derselben Grundsätze beurteilen, ohne in allzu große Widersprüche mit der Rechtsprechung zu unverzinsten Darlehen zu treten. Demzufolge wäre ein unverzinstes Darlehen aufgrund der Möglichkeit der unentgeltlichen Kapitalnutzung immer – in Höhe der Zinsersparnis – gesellschaftsteuerbar, während die Steuerbarkeit der Übernahme von Jahresverlusten oder anderer einzelner Aufwendungen abhängig vom Zeitpunkt der Übernahmezusage und damit von einer bereits eingetretenen Wertminderung beurteilt werden könnte.

Ein weiterer denkbarer Unterschied zwischen der Übernahme einzelner Aufwendungen oder eines Jahresverlusts der Gesellschaft einerseits und einem unverzinsten Gesellschafterdarlehen andererseits könnte auch darin liegen, dass bei einem unverzinsten Gesellschafterdarlehen bei der Gesellschaft durch den von vornherein bestehenden Verzicht auf Zinsen erst gar keine Kosten entstehen. Bei der Übernahme einzelner Aufwendungen gegenüber Dritten sowie auch des Jahresverlusts (der sich aus einzelnen Erträgen und Aufwendungen zusammensetzt) durch den Gesellschafter ergeben sich demgegenüber tatsächlich Kosten, die jedoch vom Gesellschafter gedeckt werden. Dieser faktische Unterschied könnte womöglich auch ein Hintergrund dafür sein, bei der Übernahme von Aufwendungen aus Geschäftsfällen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (wie beim unverzinsten Gesellschafterdarlehen und beim Forderungsverzicht) und bei anderen Aufwendungen gegenüber Dritten unterschiedliche Grundsätze anzuwenden. Da im Ergebnis aber sowohl beim unverzinsten Gesellschafterdarlehen,

bei der Übernahme einzelner Aufwendungen gegenüber Dritten als auch bei der Übernahme eines Jahresverlusts ein Vorteil in Form einer Kostenersparnis bei der Gesellschaft eintritt, erscheint die Relevanz dieses Unterschieds im Lichte des vom EuGH weit interpretierten Tatbestandsmerkmals der „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ fragwürdig.

5.4. Keine relevanten Unterschiede?

Im Ergebnis erscheint uE keiner der angeführten Unterschiede zwischen der Übernahme eines Jahresverlusts, einzelner Aufwendungen und einem unverzinsten Gesellschafterdarlehen wirklich überzeugend, um die unterschiedlichen Rechtsfolgen – Steuerbarkeit je nach Zeitpunkt des Eingangs der Übernahmeverpflichtung bei Jahresverlusten und generelle Steuerbarkeit der Kostenersparnis bei einzelnen Aufwendungen – zu rechtfertigen. Vor dem Hintergrund der weiten Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ und insbesondere bei einem Vergleich mit der Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen erscheint die Begründung und das Ergebnis in der Rs *Siegen* und *Immobilien Linz* überraschend. Wie *Koppensteiner* prägnant zum Ausdruck bringt, könnte wohl grundsätzlich in jeder Übernahme eines Aufwands, von Kosten oder eben auch der Jahresverluste einer Gesellschaft durch den Gesellschafter eine steuerbare Erhöhung des Gesellschaftsvermögens erblickt werden, „[d]enn eine Gesellschaft ohne Verluste ist jedenfalls mehr wert, als eine Gesellschaft mit Verlusten.“⁹⁶⁾ Der EuGH hat auch bereits entschieden, dass Maßnahmen des Gesellschafters, die dazu führen, dass „sich der Verlust dieser Gesellschaft verringert“, aufgrund der Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.⁹⁷⁾ Vor diesem Hintergrund erscheint nicht nachvollziehbar, weshalb für die Verringerung des Verlusts bei Übernahme einzelner Aufwendungen (wie auch beim unverzinsten Gesellschafterdarlehen) und der vollständigen Übernahme des Jahresverlusts unterschiedliche Grundsätze gelten sollten.

Eine Steuerbarkeit könnte grundsätzlich sogar bereits auf den Zeitpunkt der Übernahmezusage gestützt werden, da bereits in diesem Zeitpunkt an die Stelle des eigenen Risikos der Gesellschaft der Vorteil einer gewissen Sicherheit und eine damit verbundene Werterhöhung und eine Steigerung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft tritt.⁹⁸⁾ Demgegenüber betonte Generalanwalt *Darmon* in seinen Schlussanträgen zur Rs *Siegen*, dass das „Problem nicht darin [liegt], ob der Ergebnisabführungsvertrag selbst zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der betreffenden Gesellschaft führt – wie ist die Sicherheit im Leben eines Unternehmens [zu] bewerten? –, sondern darin, ob die aufgrund dieses Vertrages erfolgenden Verlustübernahmen der Gesellschaftsteuer unterliegende Vorgänge darstellen oder nicht.“⁹⁹⁾ Der Generalanwalt stellte daher aufgrund von Bewertungsschwierigkeiten nicht den Vorteil der Übernahmezusage, sondern den Vorgang des späteren tatsächlichen Zuschusses in den Mittelpunkt der gesellschaftsteuerrechtlichen Beurteilung. Der EuGH hat die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Steuertatbestand erfüllt sein könnte, offen gelassen. In seiner Begründung hat aber auch

93) Vgl *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 63; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 270; sowie VwGH 18. 12. 1995, 95/16/0195.

94) EuGH 5. 2. 1991, C-249/89, *Trave*, RN 12 und 14; EuGH 26. 9. 1996, C-287/94, *Frederiksen*, RN 12 f; EuGH 17. 9. 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, RN 18.

95) EuGH 15. 7. 1982, C-270/81, *Felicitas*, RN 16; vgl Begründungserwägungen der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl Nr L 303/9 vom 13. 11. 1974); siehe auch *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 37; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 177.

96) *Koppensteiner*, taxlex 2012, 31.

97) Vgl EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, RN 14.

98) Vgl GA *Darmon*, Schlussanträge 12. 12. 1989, C-38/88, *Siegen*, Nr 9.

99) GA *Darmon*, Schlussanträge 12. 12. 1989, C-38/88, *Siegen*, Nr 9.

der EuGH einen Vorteil der Übernahmeverpflichtung für die Gesellschaft zumindest im Ansatz implizit selbst anerkannt: „Eine solche Verpflichtung bedeutet, daß sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden.“¹⁰⁰⁾ Die beiden Elemente der Übernahmezusage und der späteren effektiven Zahlung zur Abdeckung des Verlusts können aus gesellschaftsteuerrechtlicher Sicht dabei als eine Einheit betrachtet werden.¹⁰¹⁾ Obwohl im Zeitpunkt der Übernahmezusage aufgrund Bewertungsschwierigkeiten die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens noch nicht konkret festgestellt werden kann,¹⁰²⁾ könnte vertreten werden, dass der Steuertatbestand bereits durch den Eingang einer Übernahmezusage erfüllt ist. Die konkrete Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich aber erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung.¹⁰³⁾ Diese Grundsätze könnten ohne Unterschied auf die Übernahme von Jahresverlusten, einzelner Aufwendungen als auch für unverzinsten Gesellschafterdarlehen angewandt werden, ohne dass es dabei zu Widersprüchen kommen würde. Trotz dieser Argumente kann aber wohl bezweifelt werden, dass der EuGH zukünftig seine beiden kontrovers erscheinenden Rechtsprechungslinien zu Verlustübernahmen einerseits und unverzinsten Gesellschafterdarlehen andererseits aufgeben wird.

6. Zusammenfassung

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 13. 12. 2012 entschieden, dass der Zuschuss eines Gesellschafters an seine Gesellschaft zur Abdeckung eines Aufwands aus einem einzelnen Geschäftsfall gesellschaftsteuerpflichtig ist, auch wenn der Gesellschafter zuvor eine Übernahmeverpflichtung eingegangen ist. Diesem Erkenntnis steht die EuGH-Rechtsprechung zur Übernahme von Jahresverlusten gegenüber, in der der EuGH mehrmals bestätigt hat, dass die Abdeckung von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf, wenn diese Abdeckung auf einer vor Eintritt der Verluste eingegangenen Übernahmezusage beruht. Der VwGH verneint im vorliegenden Erkenntnis ohne nähere Begründung eine Übertragbarkeit dieser Grundsätze auf die Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen. Bei genauerer Betrachtung der Rechtsgrundlagen der Kapitalansammlungs-RL und der EuGH-Rechtsprechung lassen

sich jedoch einige Argumente finden, die für eine derartige Erstreckung dieser Grundsätze sprechen. Die Abdeckung von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen durch den Gesellschafter aufgrund einer vor dem Eintritt der Aufwendungen abgegebenen Übernahmezusage scheint dabei aber „zwischen zwei Stühlen zu stehen“: Ebenso wie für Übertragbarkeit der Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung zu Verlustübernahmen, lassen sich auch Argumente für die Übertragbarkeit der EuGH-Rechtsprechung zu unverzinsten Gesellschafterdarlehen finden. Beide Vorgehensweisen führen jedoch zu einem konträren Ergebnis und zeigen damit Widersprüche in der EuGH-Rechtsprechung auf. Unterschiede in der Übernahme eines Jahresverlusts im Gegensatz zur Übernahme eines einzelnen Aufwands durch den Gesellschafter (wie auch bei unverzinsten Gesellschafterdarlehen), die auch unterschiedliche Rechtsfolgen rechtfertigen würden, lassen sich vor dem Hintergrund der Kapitalansammlungs-RL als auch der EuGH-Rechtsprechung nur schwer ausfindig machen.

Bei Zweifeln über die Auslegung des Unionsrechts, und damit auch der Kapitalansammlungs-RL, ist der VwGH als letztinstanzliches Gericht grundsätzlich verpflichtet, den Sachverhalt und die Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art 267 AEUV vorzulegen.¹⁰⁴⁾ Der VwGH schien die Rechtsfrage im vorliegenden Verfahren jedoch als „*acte clair*“ zu betrachten und sah von einer Vorlage an den EuGH ab.¹⁰⁵⁾ Im Lichte der geschilderten Argumente bestehen jedoch durchaus Zweifel an der korrekten Auslegung der Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL auf den vorliegenden Sachverhalt. Der VwGH hat daher mit dem vorliegenden Erkenntnis erneut seine geringe Vorlagefreudigkeit unter Beweis gestellt.¹⁰⁶⁾ Im Sinne einer erhöhten Rechtssicherheit wäre wünschenswert, dass die nationalen Gerichte (wie der UFS)¹⁰⁷⁾ Vorabentscheidungsverfahren an den EuGH herantragen, damit der Gerichtshof die Gelegenheit erhält, genauere Hintergründe für die Auslegung der Kapitalansammlungs-RL in diesen Sachverhalten zu liefern oder auch seine Rechtsprechung zu revidieren.

100) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, RN 13; siehe auch EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*, RN 24.

101) Vgl auch *Koppensteiner*, taxlex 2012, 31; offenbar nur auf die „tatsächliche Leistungszuführung“ abstellend *Taucher* in *Grünwald/Schummerl/Zollner*, FS Jud 678.

102) Im Zeitpunkt des Abschlusses des Ergebnisabführungsvertrages oder der Einzelzusage ist – je nach Ausgestaltung – womöglich ungewiss, in welcher Höhe und in welchen Jahren eine Verlustübernahme durch den Gesellschafter erfolgen wird; Es wäre auch denkbar, dass ausschließlich Gewinne und überhaupt keine Verluste übernommen werden.

103) Vgl *Koppensteiner*, taxlex 2012, 31.

104) Vgl ua *Öhlinger/Potacs*, *Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht* 188.

105) Ein *acte clair* und damit keine Vorlagepflicht besteht nur in Fällen, in denen „die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig [ist], daß keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt“; EuGH 6. 10. 1982, C-283/81, *CILFIT*, RN 16; vgl *Öhlinger/Potacs*, *Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht* 189.

106) Vgl zB auch das *Haribo*-Verfahren (EuGH 10. 2. 2011, verb Rs C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*), in dem erst der UFS im fortgesetzten Verfahren (Vorlageersuchen des UFS vom 29. 9. 2008 zu RV/0611-L/05 und RV/0493-L08) nach einem bereits erfolgten VwGH-Erkenntnis (17. 4. 2008, 2008/15/0064) ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH einleitete.

107) Ein (untergeordnetes) staatliches Gericht kann auch dann eine Vorabentscheidung in die Wege leiten, wenn grundsätzlich eine Bindung an die Rechtsansicht übergeordneter Gerichte (wie hier des VwGH) besteht; siehe EuGH 16. 1. 1974, C-166/73, *Rheinmühlen Düsseldorf*, RN 3 f; *Laudacher*, UFSjournal 2010, 89.



Foto Stephan Huger

Die Autoren:

Mag. Karoline Spies ist Deloitte-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien. Mag. Karl Hannes Stückler ist Mitarbeiter in einer internationalen Steuerberatungskanzlei. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang und Dr. Peter Haunold für Diskussion und Anmerkungen.



Foto Schuster