

28. März 2006

BMF-010206/0048-VI/10/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen

Gesellschaftsteuer - Großmutterzuschüsse, Ergänzung der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 14. März 2003, GZ. 10 5004/1-IV/10/03; Auslegung der §§ 2 und 5 KVG auf Grund des Urteils des EuGH vom 12.01.2006, C-494/03

Gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung von Zuschüssen der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft

1. Ausgangssituation

Dem EuGH wurde in der Rs. C-494/03, betreffend Gesellschaftsteuer der Senior Engineering Investments BV in den Niederlanden vom Hoge Raad der Niederlande folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist es nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 zulässig, von einer Gesellschaft für eine unmittelbare und formlose Kapitalzuführung ihrer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft Gesellschaftsteuer zu erheben, und, wenn ja, welche Umstände sind dabei relevant? Ist insbesondere relevant, ob diese Gesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als der „eigentliche Empfänger“ dieser unmittelbaren und formlosen Kapitalzuführung anzusehen ist?

Der EuGH hat im Urteil vom 12. Jänner 2006, C-494/03, die vorgelegten Frage wie folgt beantwortet:

Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens verbietet es Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 2 Absatz 1 und der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 einem Mitgliedstaat, von einer Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) Gesellschaftsteuer für einen Beitrag zu erheben, den ihre Muttergesellschaft (Großmuttergesellschaft) an ihre Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) geleistet hat.

Diesem Urteil lag folgender Sachverhalt zur Grunde:

Die Senior Ltd – eine GmbH englischen Rechts (Großmuttergesellschaft) – hält sämtliche Anteile an der Senior BV – eine GmbH niederländischen Rechts (Muttergesellschaft); die Senior BV hält ihrerseits wieder sämtliche Anteile an der Senior GmbH – eine GmbH deutschen Rechts (Enkelgesellschaft).

Im Jahr 1997 leistete die Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft einen Beitrag " auf das Agio ". In Deutschland wurde hierfür keine Gesellschaftsteuer erhoben, weil Deutschland gemäß Art. 7 Absatz 2 der die Gesellschaftsteuer betreffende Richtlinie 69/335/EWG (Richtlinie betreffend indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital) die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat.

In den Niederlanden musste die Enkelgesellschaft hingegen Gesellschaftsteuer entrichten. Da der von der Muttergesellschaft erhobene Einspruch erfolglos blieb, gelangte der Fall vor den Hoge Raad.

2. Zum Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-494/03

Der EuGH sprach in diesem Urteil aus, dass der fragliche Beitrag "auf das Agio" unter Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG fällt (Randnrn. 36).

In Randnrn. 39 stellt der EuGH fest:

" Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als „Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der

Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Einlage nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine „Leistung eines Gesellschafters“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 „.

Auf Grund dieser Ausführungen des EuGH stellt sich die Frage, ob der EuGH von seiner Rechtsprechung vom 17. Oktober 2002, C-339/99 (Rechtssache ESTAG) und C-138/00 (Rechtssache Develop) abgegangen ist und Großmütterzuschüsse bei der Enkelgesellschaft dann Gesellschaftsteuerpflicht begründen, wenn sie von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt werden, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse der Muttergesellschaft als einzige Gesellschafterin der Enkelgesellschaft liegt. In diesem Fall seien von der Großmuttergesellschaft geleisteten Zuschüsse nicht ihr, sondern der Muttergesellschaft zuzurechnen.

Dies scheint auf den ersten Blick eine strengere Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG zu sein. Bei näherer Auseinandersetzung mit den Ausführungen des EuGH spricht jedoch vieles dafür, dass eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH dadurch nicht eingetreten ist. Gegen eine Änderung der Rechtsprechung sprechen insbesondere folgende Erwägungen:

- Der EuGH ist in diesem Urteil vom Grundsatz, dass Gesellschafter im Sinne der RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten sind, nicht abgegangen. Dafür spricht der Hinweis auf die EuGH – Urteile C-339/99 (Rechtssache ESTAG) und C-138/00 (Rechtssache Develop). Hätte er Großmütterzuschüsse generell der

Gesellschaftsteuer unterwerfen wollen, hätte er konsequenterweise mittelbar Beteiligte als Gesellschafter im Sinn der RL 69/335/EWG ansehen müssen.

- Der EuGH begründet die Zurechnung des Zuschusses an die Muttergesellschaft der den Zuschuss empfangenden Gesellschaft damit, dass der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters der Enkelgesellschaft, also der Muttergesellschaft lag. Der EuGH begründet im Urteil jedoch nicht näher, worin das überragende Interesse der Muttergesellschaft im Anlassfall bestand. Grundsätzlich hat jeder Gesellschafter Interesse an dem Wertzuwachs seiner Gesellschaft und folglich seines Geschäftsanteils. Das allein kann aber nicht entscheidend sein, denn sonst hätte der EuGH dies deutlich ausgesprochen. Der EuGH führt in Randnrn. 42 des Urteils im Gegenteil selbst aus, es sei in diesem Zusammenhang unerheblich, dass der fragliche Beitrag etwa auch das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft erhöht haben könnte. Eine solche Erhöhung könnte nämlich, wie der Generalanwalt in Nummer 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht mehr als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft erbrachten Einlage darstellen. Sie wäre also nicht auf eine zweite –gesonderte- Einlage, die als solche steuerbar wäre, zurückzuführen. Dass das Interesse der Muttergesellschaft an einer automatisch eintretenden Erhöhung des Wertes ihres Gesellschaftsanteiles an der Enkelgesellschaft allein für die Zurechnung des Zuschusses an sie ausreicht, sagte der EuGH nicht. Wenn dies so wäre, hätte der EuGH Großmutterzuschüsse grundsätzlich – von vielleicht wenigen Ausnahmesachverhalten abgesehen – als gesellschaftsteuerpflichtig bezeichnen müssen. Darüber hinaus spricht der EuGH in der Beantwortung der Vorlagefrage ausdrücklich von "Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens", schränkt also seine Aussage auf diese Umstände ein; diese sind jedoch dem Urteil nicht näher zu entnehmen.

Im Hinblick auf die angeführten Erwägungen bietet das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments BV), keinen Anlass von der in den Richtlinien zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes betreffend Auslegung der §§

2 und 5 KVG auf Grund der Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, C-71/00 und C-138/00 (Erlass des BMF vom 14. März 2003, GZ 10 5004-IV/10/03, AÖF Nr. 39/2003) dargelegten Rechtsansicht abzugehen. Diese Richtlinie ist daher weiterhin unverändert anzuwenden.

3. Die Ausführungen im Pkt. 2 stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Rechtsfolgen des Urteils des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-494/03, dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet, noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 28. März 2006