



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/10

Verteiler:

A13 B2 C5 C8 D9 G3

KAP010

14. März 2003

GZ. 10 5004/1-IV/10/03

An alle

Finanzlandesdirektionen und Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
MR Dr Gerhard Glega
Telefon:
51 433/2720
Internet:
Gerhard.Glega@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=CNA;O=BMF;
OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes;

Auslegung der §§ 2 und 5 KVG aufgrund der Urteile des EuGH

vom 17.10.2002, C-339/89, C-71/00 und C-138/00

1. Der EuGH hat mit Urteil vom 17. Oktober 2002, C-339/99, betreffend die Gesellschaftssteuersache der Energie Steiermark Holding AG die vom Verwaltungsgerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

1.1. Der in Artikel 4 Abs 1 Buchstabe c der RL 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital enthaltene Begriff "Einlagen jeder Art" erfasst jede Art finanzieller Beiträge, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

1.2. Der in Artikel 4 Abs 1 Buchstabe c der RL 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital enthaltene Begriff "Einlagen jeder Art" erfasst zusätzliche finanzielle Beiträge, die ein neuer Gesellschafter nicht an die Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, sondern an Tochtergesellschaften dieser Kapitalgesellschaft zahlt, sofern sich aus den Umständen des

Falles eindeutig ergibt, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kapitalgesellschaft der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist.

1.3. Unter aufschiebender Bedingung geleistete Einlagen stellen erst nach Eintritt dieser Bedingung Einlagen iSd Artikel 4 Abs 1 Buchstabe c der RL 69/335/EWG dar.

1.4. Die Gesellschaftsteuer stellt keine Last bzw Verbindlichkeit im Sinne von Artikel 5 Abs 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG dar.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte im Erkenntnis vom 6. November 2002, ZI 2002/16/0240, dass die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit der Auslegung der RL 69/335/EWG durch den EuGH im Einklang stehen.

2. Der EuGH hat mit Urteil vom 17. Oktober 2002, C-138/00, betreffend die Gesellschaftsteuersache der Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH und der Tech Gate Wissenschafts- und Technologiepark GmbH die vom Verwaltungsgerichtshof vorgelegte Frage im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Artikel 5 Abs 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff "von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art" finanzielle Beiträge erfasst, die an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, von einem Nichtgesellschafter geleistet werden, der diese Genussscheine erwerben will.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte im Erkenntnis vom 6. November 2002, Zlen 2002/16/0241, 0242, dass die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit der Auslegung der RL 69/335/EWG durch den EuGH im Einklang stehen.

3. Der EuGH hat mit Urteil vom 17. Oktober 2002, C-71/00, betreffend die Gesellschaftsteuersache der Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH die vom Verwaltungsgerichtshof vorgelegte Frage im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Artikel 4 Abs 1 Buchstabe d der RL 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass der Gesellschaftsteuer finanzielle Beiträge unterliegen, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, leistet, damit diese Genussscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte im Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, ZI 2002/16/0239, dass die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit der Auslegung der RL 69/335/EWG durch den EuGH im Einklang stehen.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, ZI 2001/16/0448, ausgesprochen, dass auch freiwillige Leistungen (Zuschüsse), die von einem mittelbaren Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft iSd § 4 KVG geleistet werden im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH-Urteile vom 17. Oktober 2002, C-339/99 und C-71/00) dann den Tatbestand des § 2 Z 4 KVG verwirklichen, wenn bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge davon auszugehen ist, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen der Vereinbarung, wodurch ein mittelbarer Gesellschafter zu einem unmittelbaren Gesellschafter der Kapitalgesellschaft wird, und der Stärkung des Kapitals durch die Leistung eines Zuschusses durch diesen besteht.

In dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall war die Gesellschaft A Gesellschafterin der Gesellschaft B, welche wiederum Gesellschafterin der Gesellschaft C war. Die Gesellschaft A als mittelbare Gesellschafterin der Gesellschaft C gewährte dieser einen Zuschuss. Zwei Tage später wurde ein Verschmelzungsvertrag geschlossen, wodurch die Gesellschaft B auf die Gesellschaft C verschmolzen wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof geht bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge davon aus, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen dem zwei Tage nach der Leistung des Zuschusses geschlossenen Verschmelzungsvertrag, wodurch die Gesellschaft A unmittelbare Gesellschafterin der Gesellschaft C wurde, und der Leistung des Zuschusses besteht, sodass die Leistung des Zuschusses der Gesellschaft A als nunmehrige Gesellschafterin der Gesellschaft C zuzuordnen ist.

5. Aus den angeführten Urteilen des EuGH und den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich nachstehende Rechtslage:

5.1. Zum Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99

Die vom EuGH vertretene Rechtsansicht wird nicht nur hinsichtlich des Erwerbes von Gesellschaftsrechten von entscheidender Bedeutung sein, sondern auch für andere Tatbestände des § 2 KVG, insbesondere für Gesellschafterzuschüsse.

Ein freiwilliger Zuschuss der Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft wird aufgrund des angeführten EuGH-Urteiles nicht in jedem Fall Gesellschaftsteuerpflicht auslösen.

Der EuGH ist in diesem Urteil vom Grundsatz, dass Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten sind, nicht abgegangen. Mittelbar Beteiligte sind nach wie vor nicht Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG und auch nicht iSd § 5 Abs 2 KVG.

Nach Aussage des EuGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung – unabhängig von deren tatsächlichen Herkunft – zuzurechnen ist bzw wer – unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger – der eigentliche Empfänger der Leistungen ist. Hätte der EuGH auch mittelbare Gesellschafter als Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG ansehen wollen, hätte er in seiner Urteilsbegründung nicht die Frage der Zurechnung aufwerfen müssen. Gerade die Begründung, dass die Leistungen aufgrund der Umstände des anhängig gewesenen Falles einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen sind bzw der eigentliche Empfänger – abweichend vom verkürzten Zahlungsfluss – jene Kapitalgesellschaft ist, die einen Anspruch auf die Leistung hatte, spricht für die Aufrechterhaltung der Rechtsansicht, dass nur unmittelbar Beteiligte Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG sind.

- Gibt die Großmuttergesellschaft A ihrer Enkelgesellschaft C ohne Einbindung der Gesellschaft B (Tochter der A und Mutter der C) einen freiwilligen Zuschuss, dann wird ein derartiger Zuschuss mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keine Gesellschaftsteuerpflicht begründen.
- Gleichtes gilt für den Fall, dass die Großmuttergesellschaft A den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft B mit der Verpflichtung hingibt, diesen an die Gesellschaft C weiterzuleiten. Es handelt sich dabei um eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft A an ihre Enkelgesellschaft C, an der die Gesellschaft A nicht unmittelbar beteiligt ist. Gesellschaftsteuerpflicht löst auch die Weitergabe des Zuschusses durch die Gesellschaft B an die Gesellschaft C mangels Freiwilligkeit nicht aus.
- Wird ein unter § 2 KVG zu subsumierender Vorgang (zB Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Gesellschaft C oder freiwilliger Zuschuss an die Gesellschaft C) zwischen der Muttergesellschaft B und ihrer Tochtergesellschaft C verwirklicht und erbringt diese Leistung nicht die Muttergesellschaft B, sondern die Großmuttergesellschaft der Gesellschaft C, also die Gesellschaft A, dann ist diese Leistung der Muttergesellschaft B zuzurechnen und begründet, weil sie unmittelbare Gesellschafterin der Gesellschaft C ist, Gesellschaftsteuerpflicht.

Zu beachten ist allerdings, aus welchem Rechtsgrund die Gesellschaft A diese Leistung für ihre Tochtergesellschaft B an die Gesellschaft C erbringt. Handelt es sich um einen unter § 2 KVG zu subsumierenden Vorgang zwischen der Gesellschaft A und der Gesellschaft B, dann wird für diesen Vorgang ebenfalls Gesellschaftsteuerpflicht begründet.

Handelt es sich jedoch nicht um einen den Tatbestand des § 2 KVG erfüllenden Vorgang zwischen der Gesellschaft A und der Gesellschaft B (zB um die Tilgung von Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, welche die Gesellschaft B an ihre Muttergesellschaft A erbracht hat), unterliegt dieser Vorgang zwischen der Gesellschaft A und der Gesellschaft B selbstverständlich nicht der Gesellschaftsteuer.

- Erbringt hingegen die Großmuttergesellschaft A aufgrund eines zwischen ihr und ihrer Tochtergesellschaft B verwirklichten – einen Tatbestand des § 2 KVG erfüllenden – Vorganges (zB Ersterwerb von Gesellschaftsrechten, freiwillige Leistung) eine Leistung, die nach Anweisung ihrer Tochtergesellschaft B an die Enkelgesellschaft C zu erbringen ist, dann ist eigentliche Empfängerin dieser Leistung – unabhängig von der tatsächlichen Empfängerin (Gesellschaft C) – die Gesellschaft B. Da diese eine Tochter der Gesellschaft A ist, wird diese Leistung durch eine unmittelbar an der Gesellschaft B beteiligte Gesellschafterin erbracht und unterliegt der Gesellschaftsteuer.

Hier ist jedoch zu beachten, dass die Gesellschaft C diese Leistung ausschließlich aufgrund der Anweisung ihrer Muttergesellschaft B erhält, dh diese Leistung ist nicht dem Zahlungsfluss entsprechend der Großmuttergesellschaft A, sondern der Muttergesellschaft der Gesellschaft C, also der Gesellschaft B zuzurechnen. Das hat zur Folge, dass in einem solchen Fall, wenn diese Leistung ihren Grund in einem zwischen der Gesellschaft B und ihrer Tochtergesellschaft C verwirklichten dem § 2 KVG unterliegenden Vorgang hat, neuerlich Gesellschaftsteuerpflicht begründet wird, weil diese Leistung nicht der Großmuttergesellschaft A, sondern der Muttergesellschaft der Gesellschaft C, also der Gesellschaft B zuzurechnen ist.

Gesellschaftsteuerpflicht für den Vorgang zwischen der Gesellschaft B und der Gesellschaft C wird dagegen nicht begründet, wenn dieser Vorgang zwischen der Gesellschaft B und der Gesellschaft C nicht den Tatbestand des § 2 KVG verwirklicht (zB es handelt sich um die Tilgung von Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, welche die Gesellschaft C an ihre Muttergesellschaft B erbracht hat).

5.2. Zum Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-138/00

In diesem Urteil führt der EuGH aus, dass der im Art 5 Abs 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG enthaltene Begriff "von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art"

finanzielle Beiträge erfasst, die an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, von einem Nichtgesellschafter geleistet werden, der die Genussscheine erwerben will. Art 5 Abs 1 Buchstabe a setzt nicht voraus, dass der Erwerber der Genussscheine bereits ein Gesellschafter der begebenden Gesellschaft ist. Der Tatbestand wird demnach auch verwirklicht, wenn der Erwerber kein Gesellschafter der begebenden Gesellschaft ist.

5.3. Zum Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-71/00

In diesem Urteil führt der EuGH aus, dass gemäß Art 4 Abs 1 Buchstabe b der RL 69/335/EWG der Gesellschaftsteuer auch finanzielle Beiträge unterliegen, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, leistet, damit diese Genussscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen zum EuGH-Urteil C-339/99 hingewiesen.

5.4. Zum Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, ZI 2001/16/0448

Aus der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht ist nicht der Schluss zu ziehen, dass die Leistung eines freiwilligen Zuschusses an eine Kapitalgesellschaft iSd § 4 KVG durch einen mittelbaren Gesellschafter generell in jedem Fall einen Tatbestand des § 2 KVG verwirklicht, also mittelbare Gesellschafter unmittelbaren Gesellschaftern gleichgestellt werden. Gesellschaftsteuerpflicht wird nur dann begründet, wenn zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft ein kausaler Zusammenhang besteht. Ein solcher liegt vor, wenn die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund hat.

Gleiches gilt auch, wenn der freiwillige Zuschuss durch einen weder unmittelbaren noch mittelbaren Gesellschafter der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft erfolgt. Auch in einem solchen Fall wird Gesellschaftsteuerpflicht begründet, wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung des den Zuschuss Leistenden bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft besteht, also die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund hat.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein

formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1975, Zlen 607-633/74, und vom 14. Mai 1975, Zlen 531, 532/74). So ist auch nach der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von – der Gesellschaftsteuer unterliegenden Einlagen – tatsächlich zuzurechnen ist (vgl die Urteile dieses Gerichtshofes je vom 17. Oktober 2002, in den Rechtssachen C-339/99, Randnummern 37 und 38, und C-71/00, Randnummer 25).

5.5. Zu den Erkenntnissen des VwGH vom 30. März 2000, ZI 99/16/0135, vom 27. April 2000,

ZI 2000/16/0111, und vom 24. Jänner 2001, ZI 99/16/0065

Hat sich ein Gesellschafter zu einer Leistung – auch freiwillig – verpflichtet, so handelt es sich um eine Gesellschafterleistung selbst dann, wenn er seine Leistung erst in einem Zeitpunkt erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Demnach ist von einer Leistung eines Gesellschafters auch dann zu sprechen, wenn der Leistende als Gesellschafter seine Verpflichtungen eingegangen ist und dann auch erfüllt, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat. Es kommt dann nicht mehr entscheidend darauf an, ob der Leistende bei Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war.

6. Die Ausführungen im Punkt 5. stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für

Finanzen über die Rechtsfolgen der angeführten Urteile des EuGH und der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

14. März 2003

Für den Bundesminister:

Dr Glega

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: