

Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 07.02.2002 – C-71/00

Generalanwalt Antonio Tizzano

ECLI:EU:C:2002:84

Keine Entscheidung des Gerichtshofs. Dieses Dokument ist ein unabhängiger Entscheidungsvorschlag an den Gerichtshof. Der Gerichtshof ist daran nicht gebunden und kann anders entscheiden.

Ergebnis: Vorschlag an den Gerichtshof

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Verwaltungsgerichtshof zu antworten, in der Rechtssache C-138/00 (Solida/Tech), dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die ein Nichtgesellschafter an eine Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Genussscheinen erbringt, von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen; in der Rechtssache C-71/00 (Develop), dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die der Erwerber von Genussscheinen an einer Kapitalgesellschaft nicht selbst, sondern über seine Muttergesellschaft erbringt, Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen.

Schlussanträge des Generalanwalts

Antonio Tizzano

vom 7. Februar 2002

1 Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschlüssen vom 17. Februar und vom 30. März 2000 gemäß Artikel 234 EG dem Gerichtshof zwei Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25, nachstehend: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese Fragen gehen im Wesentlichen dahin, ob bestimmte für den Erwerb von Genussscheinen, die von einer Kapitalgesellschaft begeben wurden, erbrachte Leistungen der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

2 Wie aus ihrer ersten Begründungserwägung hervorgeht, soll durch die Richtlinie der freie Kapitalverkehr mit dem Ziel der Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt gefördert werden. Voraussetzung für die Erreichung dieses Zieles ist insbesondere, dass die Gesellschaftsteuer auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden kann und dass diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muss (sechste Begründungserwägung). Zu diesem Zweck sieht die Richtlinie daher die Harmonisierung dieser Steuer sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch ihrer Sätze vor (siebte Begründungserwägung).

3 Zur Durchführung dieser Harmonisierung sind die Vorgänge, die besteuert werden können, in Artikel 4 der Richtlinie ausdrücklich aufgeführt; soweit hier von Belang, unterliegt nach dessen Absatz 1 der Gesellschaftsteuer:

...

d) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z. B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse;

...

4 Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage sieht Artikel 5 Absatz 1, soweit hier von Belang, die Erhebung der Steuer vor:

a) bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a), c) und d): auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden;

...

Nationales Recht

5 Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, ist die Gesellschaftsteuer in Österreich im Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) geregelt. Für den vorliegenden Fall ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass gemäß § 2 KVG [d]er Gesellschaftsteuer unterliegen

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;

...

6 Insoweit gelten gemäß § 5 Absatz 1 KVG als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften u. a. Genussrechte. Ferner bestimmt § 5 Absatz 2 KVG: Als Gesellschafter gelten die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

7 Zur Besteuerungsgrundlage sieht § 7 KVG vor: Die Steuer wird berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Ziffer 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

...

Sachverhalt und Verfahren in der Rechtssache C-71/00

8 Im Dezember 1995 begab die Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH (nachstehend: Develop) Genussscheine zum Gesamtnennbetrag von 1615000 ATS, die von der RLB Beteiligungs- und Treuhandverwaltungs GmbH (nachstehend RLB BT) erworben wurden.

9 Nach der Vereinbarung zwischen den Parteien gewährten die Genussscheine einen Anspruch auf anteilmäßige Beteiligung am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert (einschließlich der stillen Reserven) und dem Firmenwert sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Zudem gewährten die Genussscheine ihrem Inhaber einen Anspruch auf Rückzahlung des Nennbetrags zuzüglich etwa geleisteter Aufzahlungen. Im Fall der Auflösung des Genussrechtsverhältnisses durch Kündigung stand den Inhabern der Genussscheine ein Auseinandersetzungsbetrag in Höhe des anteiligen Unternehmenswerts, bezogen auf den Auflösungszeitpunkt, mindestens jedoch das Genussscheinnominale zuzüglich etwa geleisteter Aufzahlungen zu.

10 Ferner sahen die Begebungsbedingungen ausdrücklich vor, dass das Genussrechtsverhältnis kein Gesellschaftsverhältnis, welcher Art auch immer, begründete. Den Inhabern der Genussscheine standen daher keine Gesellschafterrechte, wie z. B. das Stimmrecht, das Recht an Generalversammlungen der Gesellschaft teilzunehmen, dort Anträge zu stellen, bzw. Generalversammlungsbeschlüsse zu bekämpfen, zu.

11 Als Gegenleistung für die Begebung der Genussscheine erhielt Develop von der Muttergesellschaft der RLB BT, der RLB Immobilienprojekt Entwicklungs- und Beteiligungs GmbH (nachstehend: RLB IEB),

eine Aufzahlung (sog. Großmutterzuschuss) in Höhe von 321385000 ATS.

12 In der im Februar 1996 abgegebenen Gesellschaftsteuererklärung beantragte Develop ausdrücklich, die Aufzahlung der Muttergesellschaft nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Die zuständige Finanzbehörde (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) lehnte diesen Antrag jedoch ab und setzte mit Bescheid vom 29. Mai 1996 die Gesellschaftsteuer auf einer Besteuerungsgrundlage von 323000000 ATS fest.

13 Die dagegen beim Finanzamt eingelegte Berufung wurde zurückgewiesen. Develop focht den zurückweisenden Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung an, die Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf die Aufzahlung der Muttergesellschaft sei mit Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie unvereinbar. Der Verwaltungsgerichtshof hat es insoweit für erforderlich gehalten, dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG folgende Frage vorzulegen:

Stellen Leistungen, die der Erwerber von Genussrechten an einer Kapitalgesellschaft nicht selbst, sondern im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt, Einlagen jeder Art im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335/EWG dar?

14 Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Develop, die österreichische Regierung, die niederländische Regierung und die Kommission Erklärungen abgegeben. Keiner der Verfahrensbeteiligten hat eine mündliche Verhandlung gewünscht.

Sachverhalt und Verfahren in der Rechtssache C-138/00

15 Die zweite Vorabentscheidungsfrage wurde dem Gerichtshof im Rahmen von zwei vom Verwaltungsgerichtshof verbundenen Verfahren vorgelegt, in denen zwei österreichische Gesellschaften, die Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (nachstehend: Solida) und die Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (nachstehend: Tech), gegen die Finanzbehörde klagen.

Verfahren Solida

16 Am 10. März 1995 begab Solida Genussscheine zum Gesamtnennbetrag von 465000 ATS, die von der Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (nachstehend: Pelias) erworben wurden. Die von den Parteien für diese Genussscheine vereinbarte rechtliche Regelung entsprach, soweit hier von Belang, im Wesentlichen der oben in Nummer 9 beschriebenen.

17 Für die Begebung der Genussscheine leistete die Muttergesellschaft von Pelias, die Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen.mBH (nachstehend: RLB), an Solida eine Aufzahlung (sog. Großmutterzuschuss) in Höhe von 92565000 ATS.

18 Die zuständige Finanzbehörde (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) vertrat die Auffassung, dass für die Gesellschaftsteuerpflicht nicht zwischen dem Betrag, der dem Nennbetrag der Genussscheine entspreche, und der Aufzahlung zu unterscheiden sei, und setzte mit Bescheid vom 29. Januar 1997 die Gesellschaftsteuer auf einer Bemessungsgrundlage von 93030000 ATS fest.

19 Gegen diesen Bescheid legte Solida u. a. mit der Begründung Berufung ein, dass die von Nichtgesellschaftern für den Erwerb von Genussscheinen gezahlten Zuschüsse nicht der Gesellschaftsteuer gemäß der Richtlinie unterlägen. Die Berufung wurde von der Finanzbehörde zurückgewiesen, deren Bescheid dann beim Verwaltungsgerichtshof wegen Verstoßes gegen die Richtlinie angefochten wurde.

Verfahren Tech

20 Am 30. Juni 1998 begab die Tech Genussscheine zum Gesamtnennbetrag von 2000000 ATS, die von der Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH (nachstehend: WEG) erworben wurden, und am 12. Oktober 1998 begab sie Genussscheine zum Gesamtnennbetrag von 1000000 ATS, die von der Wiener Hafen GmbH (nachstehend: WHG) erworben wurden. Auch in diesen Fällen entsprach die von den Parteien jeweils getroffene rechtliche Regelung, soweit hier von Belang, im Wesentlichen der oben in Nummer 9

beschriebenen.

21 Mit Bescheiden vom 15. Oktober und 11. Dezember 1998 setzte die zuständige Finanzbehörde (Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien) die Gesellschaftsteuer für diese Vorgänge auf einer Besteuerungsgrundlage von 2000000 ATS bzw. 1000000 ATS, d. h. vom Nennbetrag, fest.

22 Nach Erlass dieser Bescheide teilte Tech dem Finanzamt am 18. Juni 1999 mit, sie habe für die Begebung der fraglichen Genussscheine seinerzeit Aufzahlungen erhalten, und zwar

68000000 ATS, gezahlt am 6. August 1998 von der Gesellschaft des Bundes für Industriepolitische Maßnahmen für die von WEG erworbenen Genussscheine, und

69000000 ATS, gezahlt am 12. Oktober 1998 von der Stadt Wien für die von WHG erworbenen Genussscheine.

23 Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vertrat die Auffassung, dass auch diese Aufzahlungen gesellschaftsteuerpflichtig seien, und hob die beiden Bescheide auf, um auch die Aufzahlungen in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Gegen diesen Bescheid erhob Tech Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung, die Richtlinie stehe einer Erhebung der Gesellschaftsteuer auf Beträge entgegen, die von Nichtgesellschaftern für den Erwerb von Genussscheinen gezahlt würden.

Vorlagebeschluss und Verfahren vor dem Gerichtshof

24 Nach Verbindung der beiden Verfahren aufgrund ihres Zusammenhangs hielt es das vorlegende Gericht für geboten, dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG zusätzlich zu den bereits vorgelegten ähnlichen Fragen in den Rechtssachen C-339/99 (Energie Steiermark) und C-71/00 (Develop) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stellen Leistungen, die ein Nichtgesellschafter an eine Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Genussrechten erbringt, von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG dar?

25 Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Solida, die Republik Österreich und die Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben und in der Sitzung vom 26. September 2001 mündliche Ausführungen gemacht.

Rechtliche Beurteilung

Vorbemerkung

26 Angesichts der offensichtlichen Ähnlichkeiten der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegungsfragen ist es meines Erachtens erforderlich, sie gemeinsam zu behandeln. In beiden Rechtssachen wird nämlich um Klärung der Frage ersucht, ob der Gesellschaftsteuer Beträge unterliegen, die an eine Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Genussscheinen gezahlt werden: In der Rechtssache C-71/00 (Develop) wird insbesondere gefragt, ob vom Erwerber über die Muttergesellschaft erbrachte Einlagen steuerpflichtig sind; in der Rechtssache C-138/00 (Solida/Tech) wird hingegen allgemeiner gefragt, ob (unmittelbar oder mittelbar) von einem Nichtgesellschafter der Gesellschaft, die die Genussscheine begeben hat, erbrachte Einlagen steuerpflichtig sind.

27 Die unterschiedliche Tragweite der in den beiden Rechtssachen vorgelegten Fragen beruht im Wesentlichen auf den unterschiedlichen Anträgen, die beim vorlegenden Gericht gestellt wurden. Im Verfahren Develop ist nicht die Besteuerung des vom Erwerber der Genussscheine gezahlten Betrages (in Höhe des Nennwerts), sondern allein die Besteuerung der Aufzahlung seitens der Muttergesellschaft angefochten worden. Demgegenüber haben in den Verfahren Solida und Tech die Kläger die Besteuerung aller Zahlungen angegriffen, die für den Erwerb der Genussscheine geleistet wurden, da die Erwerber nicht Gesellschafter waren.

28 Bei der Analyse der beiden dem Gerichtshof vorgelegten Fragen ist daher, allgemeiner ausgedrückt, zunächst zu prüfen, ob die Erhebung der Steuer ausscheidet, wenn die Genussscheine nicht von Gesellschaftern erworben werden (Frage Solida/Tech). Ist dies geklärt, kann ermittelt werden, ob mittelbare Zuschüsse, die die Erwerber der Genussscheine über die Muttergesellschaft zahlen, zu besteuern sind (Frage Develop). Vorab scheint mir noch der Hinweis nützlich, dass diese letztgenannte Frage ähnliche Rechtsprobleme aufwirft, wie die Fragen, die dem Gerichtshof vom Verwaltungsgerichtshof in der Rechtssache C-339/99 (Energie Steiermark) vorgelegt worden sind, in der ich ebenfalls heute meine Schlussanträge vortrage. Deshalb wird die Argumentation zu dieser Frage zumindest teilweise derjenigen in der genannten Rechtssache entsprechen.

Zur Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Solida/Tech

29 Was erstens die Frage in der Rechtssache Solida/Tech betrifft, so ist also zu klären, ob die Erhebung der Steuer ausscheidet, wenn die Genussscheine nicht von Gesellschaftern der begebenden Gesellschaft erworben werden.

30 Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Genussscheine, wie aus dem Vorlagebeschluss eindeutig hervorgeht und im Übrigen von den Parteien auch nicht bestritten wird, zwar kein Gesellschaftsverhältnis, aber vermögensrechtliche Ansprüche gleicher Art begründen, wie sie Gesellschaftern zustehen. Es steht daher außer Zweifel, dass der Erwerb der Genussscheine ein steuerpflichtiger Vorgang im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie ist, nämlich eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.

31 Wie bereits erwähnt, bestreiten Solida und Tech jedoch das Bestehen der Steuerpflicht in den nicht seltenen Fällen, in denen die Erwerber nicht Gesellschafter der Gesellschaft sind, die die Genussscheine begibt. Sie stützen ihre Auffassung insbesondere auf (den in der Vorabentscheidungsfrage ausdrücklich erwähnten) Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie, wonach bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a), c) und d) die Steuer auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art erhoben wird. Da, wie erwähnt, der Erwerb der Genussscheine keine Stellung als Gesellschafter begründet, folgern sie, dass die Steuer nur erhoben werden könne, wenn diese Genussscheine von Gesellschaftern erworben würden. Im Wesentlichen die gleiche Auffassung findet sich in den Erklärungen von Develop.

32 Gegenteiliger Auffassung sind die österreichische Regierung und die Kommission, die den Begriff Gesellschafter in Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie vielmehr in einem untechnischen oder nicht formalen Sinne verstanden wissen wollen, so dass auch die Inhaber von Rechten, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d darunter fielen.

33 Diese letztgenannte Auffassung ist meines Erachtens vorzuziehen. Wie ihre Verfechter halte ich nämlich die von Solida, Tech und Develop vertretene andere Auslegung für in hohem Maße formalistisch und meine, dass sie im Wesentlichen zu einer Aushöhlung von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d führt. Diese Auslegung hätte nämlich zur Folge, dass in diese BeStimmung eine in ihr nicht enthaltene (besonders restriktive) Voraussetzung eingefügt wird, weil danach die Steuer in den Fällen zu erheben wäre, in denen eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die ... Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, unter der Voraussetzung stattfindet, dass es sich um Leistungen von Gesellschaftern handelt.

34 Außerdem erweist sich die beanstandete Auffassung auch als wenig zwingend, da sie, wie ihre Kritiker einwenden, die Rolle der Artikel 4 und 5 im System der Richtlinie grundlos umkehren würde. In Artikel 4 sind nämlich die der Steuer unterliegenden Vorgänge aufgezählt, zu denen eben die Erhöhung

des Gesellschaftsvermögens durch Einlagen gehört, die mit Rechten, wie sie Gesellschaftern gewährt werden (Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d), entgolten wird. Dagegen wird in Artikel 5 die Besteuerungsgrundlage genannt, auf der die auf die verschiedenen gemäß Artikel 4 steuerpflichtigen Vorgänge zu erhebende Steuer zu berechnen ist. Daher ist offensichtlich Artikel 4 und nicht Artikel 5 maßgebend, um die steuerpflichtigen Vorgänge zu bestimmen und deren objektive und subjektive Voraussetzungen zu definieren.

35 Zur Bekräftigung des Gesagten kann im Übrigen darauf verwiesen werden, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber, falls er bestimmte Vorgänge der Steuer nur dann unterwerfen wollte, wenn sie von Gesellschaftern vorgenommen wurden, dies in der Bestimmung, in der er den Vorgang der Steuer unterwarf, ausdrücklich erwähnt hat (*ubi voluit dixit*). So sieht Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b ausdrücklich vor, dass die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters [unterwerfen können], die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Dass ein solches Erfordernis in Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie nicht vorgesehen ist, bedeutet meines Erachtens, dass es für die Erhebung der Steuer auf die in dieser Bestimmung erfassten Vorgänge nicht gilt.

36 Aufgrund dieser Überlegungen ist meines Erachtens eine weite, untechnische Auslegung des Begriffes Gesellschafter in Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie vorzuziehen, der zufolge er sich auf die Inhaber von Rechten, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d erstreckt. Daher ist nach meiner Ansicht auf die Frage in der Rechtssache Solida/Tech zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die ein Nichtgesellschafter einer Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Genussscheinen erbringt, von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen.

Zur Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Develop

37 Mit der Frage in der Rechtssache Develop möchte der Verwaltungsgerichtshof wissen, ob in den Fällen des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe d die Steuer auf Einlagen erhoben werden kann, die der Erwerber von Genussscheinen nicht selbst, sondern über seine Muttergesellschaft erbringt. Da feststeht, dass von Inhabern von Rechten, wie sie Gesellschaftern gewährt werden (einschließlich Rechte aufgrund von Genussscheinen), geleistete Einlagen der Steuer unterliegen, ist nun zu prüfen, ob die Steuer gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a auch auf Einlagen zu erheben ist, die solche Inhaber über die Muttergesellschaft leisten.

38 Mit der österreichischen und der niederländischen Regierung sowie mit der Kommission bin ich der Auffassung, dass diese Frage zu bejahen ist. Im vorliegenden Fall wurden die Einlagen nämlich, wenn auch mittelbar und über die Muttergesellschaft, immerhin von Personen geleistet, die Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, erwerben. Nach dem Vorlagebeschluss ist nämlich im Ausgangsverfahren unstreitig, dass die Aufzahlung der Muttergesellschaft (RLB IEB) für Rechnung der Tochtergesellschaft (RLB BT) geleistet wurde, der sie materiell zuzurechnen ist. Falls dies zutrifft, glaube ich nicht, dass es für die Erhebung der Steuer einen Unterschied macht, dass die Einlagen in formaler Hinsicht von der Muttergesellschaft erbracht wurden.

39 Für den hier vorgeschlagenen materiellen Ansatz, wonach für die Erhebung der Steuer auch die mittelbaren Zuschüsse zu berücksichtigen sind, finden sich in der Gemeinschaftsrechtsprechung zumindest punktuell Anhaltspunkte. Wie die Kommission und die niederländische Regierung hervorgehoben haben, hatte der Gerichtshof nämlich bereits Gelegenheit, — in Bezug auf die Vorgänge des Artikels 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie — klarzustellen, dass [d]ie Gewinnabführung zwischen zwei Gesellschaften, die unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, ... als Leistung eines Gesellschafters im Sinne der Richtlinie 69/335/EWG anzusehen [ist], wenn sie nach den

Umständen des Einzelfalls eindeutig eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere Gesellschaft darstellt. Der Gerichtshof sah es in diesem Urteil also als Leistung eines Gesellschafters im Sinne der Richtlinie an, wenn die Einlage vom Gesellschafter über eine kontrollierte Gesellschaft erbracht wurde, und hielt es insoweit für geboten, losgelöst von formalen Kriterien, festzustellen, wem die Einlagen in Wirklichkeit zuzurechnen sind. In ähnlicher Weise, aber im umgekehrten Sinne, sind meines Erachtens als Einlagen von Personen, die Rechte [erwerben], wie sie Gesellschaftern gewährt werden, die Zahlungen anzusehen, die von diesen Personen mittelbar durch Zahlungen (für ihre Rechnung) der Muttergesellschaft bewirkt werden.

40 Außerdem verdient diese Auslegung auch deshalb den Vorzug, weil sie es ermöglicht, die praktische Wirksamkeit der Richtlinie zu gewährleisten und auszuschließen, dass die harmonisierte Steuer leicht umgangen werden kann. Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie wäre nämlich in seiner Bedeutung deutlich eingeschränkt oder würde völlig leer laufen, wenn Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, die Steuer mühelos umgehen könnten, indem sie andere Gesellschaften des Konzerns zur Zahlung der Einlagen veranlassen, die für Genussscheine zu leisten sind.

41 Daher ist meines Erachtens auf die Frage in der Rechtssache Develop zu antworten, dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die der Erwerber von Genussscheinen an einer Kapitalgesellschaft nicht selbst, sondern über seine Muttergesellschaft erbringt, Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen.

Ergebnis

42 Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Verwaltungsgerichtshof zu antworten,

in der Rechtssache C-138/00 (Solida/Tech), dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die ein Nichtgesellschafter an eine Kapitalgesellschaft für den Erwerb von Genussscheinen erbringt, von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen;

in der Rechtssache C-71/00 (Develop), dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen ist, dass Leistungen, die der Erwerber von Genussscheinen an einer Kapitalgesellschaft nicht selbst, sondern über seine Muttergesellschaft erbringt, Einlagen jeder Art im Sinne dieser Bestimmung darstellen.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 07.02.2002 – C-71/00, ECLI:EU:C:2002:84

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Originalsprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted.

Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2002-02-07/c-71-00>