

EuGH gegen Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung

Gesellschaftssteuerpflicht bei Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft gemeinschaftsrechtswidrig!

Gesellschaftsteuerentlastung unabhängig von Besteuerung im anderen Mitgliedstaat

VON DR. GERNOT AIGNER*

Die Besteuerung der Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft ist Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL¹ von einem Mitgliedstaat in den anderen verstößt nach Auffassung des EuGH im jetzt vorliegenden Urteil *Kommission/Griechenland*² gegen Art 4 der Kapitalansammlungs-RL. Damit bestätigt der EuGH die in der Literatur³ geäußerte Kritik an der Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung, wonach die zur Entlastung von der Gesellschaftsteuer führende in § 2 Z 5 2. Satz KVG angeführte Bestimmung „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ so zu verstehen sei, dass der andere Mitgliedstaat tatsächlich sein Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen müsse. Der Meinung, dass im Verhältnis zu jenen Mitgliedstaaten, die - wie Deutschland - keine Gesellschaftsteuer erheben, die Ausnahme von der Besteuerung keine Anwendung fände, erteilte der EuGH damit eine klare Absage. Damit dürfte auch die bereits mit Spannung erwartete Entscheidung in der Rs C-251/06 *Ing. Auer* vorweggenommen sein.

1. Ausgangsfall

Dem EuGH wurde im Rahmen eines gegen Griechenland gerichteten Vertragsverletzungsverfahrens unter anderem die Frage vorgelegt, ob Griechenland mit seinen Rechtsvorschriften über die Erhebung einer Gesellschaftsteuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335/EWG (Kapitalansammlungs-RL) verstoßen hat.

Nach dem innerstaatlichen Recht Griechenlands wird sowohl die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung als auch des satzungsmäßigen Sitzes einer juristischen Person von einem [anderen] Mitgliedstaat nach Griechenland, sofern sie in dem [anderen] Mitgliedstaat nicht der Gesellschaftsteuer unterlagen, der Gesellschaftsteuer unterzogen. Eine Ausnahme von der Besteuerung besteht nur für jenen Fall, in dem die Juristische Person „in dem [anderem] Mitgliedstaat steuerpflichtig ist“.

Im Rahmen des Verfahrens stellt die Hellenische Republik klar, dass die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen nicht auf die „tatsächliche Besteuerung“ der Kapitalgesellschaften im Herkunftsmitgliedstaat abstelle, sondern auf deren „Steuerpflichtigkeit“ in diesem Staat. Die Hellenische Republik räumte zwar ein, dass diese Unterscheidung bisher nicht klar getroffen worden sei und zu einer „gewissen Verwirrung“ geführt haben könne, meint aber

* StB Dr. Gernot Aigner ist Universitätsassistent am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

¹ RL 69/335/EWG des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der durch die RL 85/303/EWG des Rates vom 10.6.1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung.

² EuGH 7.6.2007, Rs C-178/05 *Kommission/Griechenland*, Slg 2007 I-00000.

³ Stellvertretend *Knörzer*, Zuzug von EU-Gesellschaften gesellschaftsteuerpflichtig? GeS 2006, 408ff. Vgl hiezu auch *Fischerlehner*, Vorabentscheidungsersuchen zur Gesellschaftsteuer, taxlex 2006, 535ff.

gleichwohl, dass das Kriterium der „Steuerpflichtigkeit“ mit dem in der Kapitalansammlungs-RL vorgesehenen Kriterium der „Kapitalgesellschaft“ harmoniere und daher eine ordnungsgemäße Umsetzung von Art 4 Abs 1 lit g und h sowie Abs 3 lit b darstelle.

2. Würdigung durch den EuGH

2.1. Ausschließliche Anknüpfung an den Begriff der Kapitalgesellschaft

Nach Art 4 Abs 1 lit g und h der Kapitalansammlungs-RL unterliegen Verlegungen des (tatsächlichen bzw. satzungsmäßigen) Sitzes von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat der Gesellschaftsteuer, wenn sie für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaften, im erstgenannten Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaften angesehen werden.

Daraus folgt, dass die Kapitalansammlungs-RL keine Gesellschaftssteuer für Sitzverlegungen von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen vorsieht, die für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden betroffenen Mitgliedstaaten als „Kapitalgesellschaften“ angesehen werden. Dies wird vor allem durch Art 4 Abs 3 lit b verdeutlicht, wonach solche Verlegungen nicht nach Art 4 Abs 1 lit a der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.

Die griechische Regelung stellt allerdings nicht auf das Kriterium der „Kapitalgesellschaft“ ab, sondern verwendet das Kriterium der „Steuerpflichtigkeit“. Dies kann zur Erhebung von Gesellschaftsteuer in Griechenland führen, obwohl die betroffene Gesellschaft auch im Herkunftsmitgliedstaat als „Kapitalgesellschaft“ angesehen wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der letztgenannte Staat alle Vorgänge gem Art 7 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL von der Steuer befreit oder wenn er einen Steuersatz von Null anwendet.

Demnach entspricht das verwendete Kriterium der „Steuerpflichtigkeit“ nicht dem in Art 4 Abs 1 lit g und h sowie Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL vorgesehenen Kriterium der „Kapitalgesellschaft“. Vielmehr ermöglicht es eine Erhebung von Gesellschaftssteuer auch in Fällen, in denen die Kapitalansammlungs-RL dies nicht vorsieht. Da durch die Kapitalansammlungs-RL aber jene Fälle, in denen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben dürfen, abschließend harmonisiert werden, ist die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen mithin als nicht ordnungsgemäße Umsetzung dieser Bestimmungen des Art 4 dieser Richtlinie anzusehen.

Abschließend stellte der EuGH klar, dass das von Griechenland verwendete Kriterium der „Steuerpflichtigkeit“ auch deshalb nicht dem in der Kapitalansammlungs-RL vorgesehenen Kriterium der „Kapitalgesellschaft“ entsprechen kann, da durch die Unterscheidung zwischen „tatsächlicher Besteuerung“ und „Steuerpflichtigkeit“ keine klare Trennung getroffen worden sei.⁴ Eine missverständliche Regelung erfüllt aber nicht die von der Rechtsprechung⁵ an die Umsetzung von Richtlinien gestellten Anforderungen, da es für die Erfüllung des Erfordernisses der Rechtssicherheit von besonderer Bedeutung ist, dass die Rechtslage für die Einzelnen hinreichend bestimmt und klar ist und sie in die Lage versetzt, von allen ihren

⁴ Auch die Hellenische Republik räumte ein, dass die unklare Regelung zu einer „gewissen Verwirrung“ geführt haben könne.

⁵ Der EuGH verweist diesbezüglich auf die Urteile vom 19.9.1996, Rs C-236/95 *Kommission/Griechenland*, Slg 1996 I-4459 und vom 14.3.2006, C-177/04 *Kommission/Frankreich*, Slg 2006 I-2461.

Rechten Kenntnis zu erlangen und diese gegebenenfalls vor den nationalen Gerichten geltend zu machen. Mit der fraglichen Regelung ist aber keine solche hinreichend bestimmte und klare Lage geschaffen worden.

2.2. Unzulässigkeit allgemeiner Missbrauchsklauseln

Der EuGH folgte auch nicht dem Vorbringen des Königreichs Spanien, welches sich ebenfalls am Verfahren beteiligte, wonach das Kriterium der „Steuerpflichtigkeit“ erforderlich sei, um die Steuerumgehung zu bekämpfen. Der EuGH stellte diesbezüglich klar, dass die Kapitalansammlungs-RL die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben können, abschließend harmonisiert und keine ausdrückliche Bestimmung enthält, die die Mitgliedstaaten ermächtigen würde, allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung zu treffen.

Lediglich bei besonderen, eine missbräuchliche oder betrügerische Praxis bildenden Umständen dürfen sich die Mitgliedstaaten der Anwendung des Gemeinschaftsrechts widersetzen, da die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden. Handlungen, die nicht im Rahmen normaler Geschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen, müssen daher nicht gebilligt werden.⁶

Eine solche Ausnahme ist jedoch bei den griechischen Bestimmungen über die Sitzverlegungen nicht gegeben: Zum einen beschränken sich die Regelungen nicht auf die Missbrauchsbekämpfung in einem besonderen Fall und zum anderen kann die Inanspruchnahme eines durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen Rechts, wie die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder die Verlegung ihres Sitzes, für sich allein keinen Missbrauchsverdacht begründen.

3. Mögliche Auswirkungen auf die innerstaatliche Rechtslage

3.1. Keine Gesellschaftsteuerpflicht bei Sitzverlegung einer „Kapitalgesellschaft“

In seiner Entscheidung stellt der EuGH klar, dass es für die Frage der Anwendbarkeit des Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL nicht entscheidend ist, ob der Wegzugstaat sein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die sitzverlegende Gesellschaft in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird. Der Wortlaut *„... wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird; ..“* ist demnach nicht so zu verstehen, dass der Wegzugstaat tatsächlich Gesellschaftsteuer erheben muss. Für die Anwendbarkeit des Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL ist daher ausschlaggebend, dass es sich um eine Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungs-RL handelt.

Mit dem Begriff der Kapitalgesellschaft setzt sich der EuGH im vorliegenden Urteil nicht näher auseinander. Seine Ausführungen, wonach eine zuziehende Gesellschaft auch dann als Kapitalgesellschaft anzusehen ist, wenn der Herkunftsmitgliedstaat alle Vorgänge gem Art 7 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL von der Steuer befreit oder wenn er einen Steuersatz von Null anwendet, lassen jedoch klar erkennen, dass sich der Begriff der Kapitalgesellschaft jedenfalls nur aus der Kapitalansammlungs-RL selbst ergeben kann. Diese Schlussfolgerung

⁶ EuGH 7.6.2007, Rs C-178/05 *Kommission/Griechenland*, Rn 32 mit Verweis auf das Urteil vom 21.2.2006, C-255/02 *Halifax ua*, Slg. 2006 - 1609, Rn 69 und die dort angeführte Rechtsprechung.

entspricht im Übrigen auch der ständigen Rechtsprechung⁷ des EuGH, wonach Begriffe, die in einer Richtlinie verwendet werden, autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen, die eigenständig und losgelöst vom Begriffsverständnis des nationalen Rechts zu interpretieren sind.⁸

Die Kapitalansammlungs-RL bestimmt in Art 3 Abs 1, welche Gesellschaften als Kapitalgesellschaften gelten. Darüber hinaus stellt Art 3 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen, die einen Erwerbszweck verfolgen, den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleich. Die Bestimmung räumt aber den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, gewisse Gesellschaftsformen nicht als Kapitalgesellschaften zu behandeln.⁹ Verlegt nun letztere - von einem Mitgliedstaat nicht als Kapitalgesellschaft behandelte - Gesellschaft ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat, der diese als Kapitalgesellschaft ansieht, so kann der Zuzugsstaat die Sitzverlegung nach Art 4 Abs 1 lit h Kapitalansammlungs-RL zum Anlass nehmen, Gesellschaftsteuer zu erheben. Die Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaften iSd Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL, wird hingegen nicht von Art 4 Abs 1 lit h erfasst, da diese stets in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft gilt. Kapitalgesellschaft iSd Art 3 Abs 1 können daher nach Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL ihren Sitz innerhalb der EU verlegen, ohne mit Gesellschaftsteuer belastet zu werden.¹⁰

3.2. Erwartete Entscheidung des EuGH in der Rs *Ing. Auer*

Die Ausführungen des EuGH in der Rs *Kommission/Griechenland*¹¹ dürften auch den Ausgang des Vorabentscheidungsersuchen in der Rs C-251/06 *Ing. Auer* entscheidend beeinflussen. Im vom UFS, Außenstelle Linz, vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen ist die Auslegung des § 2 Z 5 2. Satz KVG strittig.¹² Nach dieser Bestimmung ist die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland dann nicht gesellschaftsteuerpflichtig, wenn die Kapitalgesellschaft vor der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes in einem Mitgliedstaat der EU für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde.

In der Rs *Ing. Auer* verlagerte eine deutsche GmbH die Geschäftsleitung ins Inland, wodurch sie zu einer inländischen Kapitalgesellschaft iSd § 4 KVG wurde. Die Behörde erster Instanz verneinte die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 2 Z 5 2. Satz KVG mit der Begründung, dass die BRD keine Gesellschaftsteuer (mehr) erheben würde¹³ und der Wortlaut „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ so zu verstehen sei, dass der andere Mitgliedstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausüben muss. Nur dann könne die

⁷ Stellvertretend EuGH 13.12.1979 Rs 44/79 *Hauer*, Slg 1979, 3727; EuGH 3.10.1985 Rs 249/84 *Profant*, Slg 1985, 3237; EuGH 10.7.1986 Rs 149/85 *Wybot*, Slg 1986, 2391; EuGH 15.6.1989, Rs 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Slg 1989, 1737; EuGH 5.6.1997 Rs C-2/95 *SDC*, Slg 1997 I-3017.

⁸ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 1997, 101ff; *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln 1993, 49.

⁹ Vgl hierzu EuGH 12.11.1987, Rs 112/86 *Amro Aandelen Fonds*, Slg 1987 S 04453.

¹⁰ Insoweit eine GmbH & Co KG ihren satzungsmäßigen Sitz oder die Geschäftsleitung ins Inland verlagert, muss hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 2 Z 5 KVG geprüft werden, ob diese im Herkunftsmitgliedstaat als Kapitalgesellschaft behandelt wird. In Österreich gilt sie gem § 4 Abs 2 Z 1 KVG als Kapitalgesellschaft. Insoweit der Herkunftsmitgliedstaat keine Gesellschaftsteuer erhebt, ergeben sich allerdings zahlreiche Fragen hinsichtlich der Qualifizierung einer GmbH & Co KG.

¹¹ EuGH 7.6.2007, Rs C-178/05 *Kommission/Griechenland*, Slg 2007 I-00000.

¹² Vgl hierzu UFSaktuell 2006, 234.

¹³ Mit dem Finanzmarktförderungsgesetz vom 22.2.1990 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz mit Wirkung 1.1.1992 aufgehoben.

zuziehende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft iSd KVG bzw der Kapitalansammlungs-RL angesehen werden. Dies sei jedoch im Falle Deutschlands nicht erfüllt.¹⁴ Die Behörde wendete darüber hinaus ein, dass diese Auslegung auch deshalb geboten sei, weil dadurch eine Doppelnichtbesteuerung vermieden werde.

Vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils in der Rs Kommission/Griechenland scheint es geradezu evident, dass die von der Behörde in der Rs *Ing. Auer* vertretene Auffassung im Gemeinschaftsrecht keine Deckung findet. Zwar bezog sich das gegen Griechenland geführte Vertragsverletzungsverfahren in erster Linie auf die Frage der Steuerpflicht bei Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft. Es ist jedoch wohl unzweifelhaft davon auszugehen, dass die zur Sitzverlegung getroffenen Ausführungen des EuGH auch auf die Verlegung der Geschäftsleitung Anwendung finden. Dies sollte bereits deshalb unstrittig sein, da Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL sowohl die Sitzverlegung als auch die Verlegung der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft von der Steuerpflicht befreit.

Auch sollte es unerheblich sein, dass der Herkunftsmitgliedstaat – wie im konkreten Fall Deutschland – nicht eine Befreiung oder Nullsatzbesteuerung vorsieht¹⁵, sondern die rechtliche Grundlage für die Erhebung der Gesellschaftsteuer an sich aufgehoben hat, da auch diese Gesellschaften nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Senior Engineering Investments BV*¹⁶ als Kapitalgesellschaften iSd Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL zu behandeln sind.

Zudem würde, wie bereits erörtert, die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung dazu führen, dass sie einem Mitgliedstaat ermöglichen würde, Gesellschaftsteuer auch in solchen Fällen zu erheben, in denen die Kapitalansammlungs-RL dies nicht vorsieht. Die Kapitalansammlungs-RL kann jedoch nach den insoweit unmissverständlichen Aussagen des EuGH¹⁷ nicht so ausgelegt werden, dass es einem Mitgliedstaat gestattet wird, die steuerrechtliche Enthaltensamkeit eines anderen Mitgliedstaats dazu auszunützen, seine eigenen Steuereinnahmen zu erhöhen. Vielmehr gilt das Besteuerungsrecht als verwirkt, wenn der Herkunftsmitgliedstaat sein ihm zustehendes Besteuerungsrecht nicht ausübt. Dies ergibt sich auch aus der sechsten Begründungserwägung der RL 69/335/EWG, wonach die Gesellschaftsteuer nur einmal erhoben werden darf. Nach Art 2 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL werden die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in dem Zeitpunkt befindet, in dem die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge erfolgen. Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft iSd Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL sowohl im Zeitpunkt der Gründung als auch im Zeitpunkt des Zuschusses in Deutschland¹⁸, steht das alleinige Besteuerungsrecht an diesen Vorgängen iSe richtlinienkonformen Interpretation daher nur Deutschland zu. Da die Vorgänge bereits einmal als steuerbar gegolten haben, befreit Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL bzw § 2 Z 5 KVG die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung von einer weiteren Besteuerung im Zuzugsstaat.¹⁹

¹⁴ Hinsichtlich weiterer Rechtfertigungsgründe siehe UFSaktuell 2006, 234.

¹⁵ EuGH 7.6.2007, Rs C-178/05 *Kommission/Griechenland*, Slg 2007 I-00000.

¹⁶ EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03 *Senior Engineering Investments BV*, Slg 2006 I-00525.

¹⁷ EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03 *Senior Engineering Investments BV*, Slg 2006 I-00525.

¹⁸ Vgl hierzu die Sachverhaltsdarstellung in UFSaktuell 2006, 234.

¹⁹ Dieses Ergebnis ist auch aus den innerstaatlichen Vorschriften ableitbar. Demnach würden zwar sowohl der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1 KVG als auch freiwillige Leistungen eines Gesellschafters wie zB Zuschüsse an eine inländische Kapitalgesellschaft nach § 2 Z 4 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Voraussetzung hierfür ist allerdings,

Ein anders lautendes Ergebnis könnte sich lediglich bei besonderen, eine missbräuchliche oder betrügerische Praxis bildenden Umständen ergeben, da sich die Mitgliedstaaten der Anwendung des Gemeinschaftsrechts in missbräuchlichen Fällen widersetzen können.

5. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die tatsächliche Erhebung der Gesellschaftsteuer im Herkunftsmitgliedstaat keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung in § 2 Z 5 2. Satz KVG (Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL) haben kann. Alleiniges Kriterium für die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung ist, dass es sich bei der Gesellschaft, die ihren satzungsmäßigen Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung verlegt, um eine – für Zwecke der Erhebung der Gesellschaftsteuer - in beiden betroffenen Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft anzusehende Gesellschaft handelt, was bei einer Kapitalgesellschaft iSd Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL immer anzunehmen ist.

dass es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt. Nach § 4 Abs 3 KVG gelten Kapitalgesellschaften allerdings nur dann als inländische, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet oder sie ihren satzungsmäßigen Sitz im Inland haben und sich der Ort der GL nicht in einem MS der EU befindet.