

An
die Parlamentsdirektion,
alle Bundesministerien,
alle Sektionen des BKA,
die Ämter der Landesregierungen und
die Verbindungsstelle der Bundesländer

Antwort bitte unter Anführung der GZ an die Abteilungsmail

Betrifft: Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 8. November 2007 in der Rechtssache C-251/06, Ing. Auer, betreffend Gesellschaftsteuer, Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung; Rundschreiben

1. Urteilstenor:

Mit Urteil vom 8. November 2007¹ hat der EuGH die sog. Gesellschaftsteuerrichtlinie² dahin ausgelegt, dass die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft (im Sinne des Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie: im Ausgangsverfahren eine GmbH nach österreichischem Recht) von einem Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, in einen anderen Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer weiterhin erhebt, nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt. Eine Besteuerung der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung darf jedoch in Missbrauchsfällen erfolgen.

Wörtlich hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

„Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG [...] betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [...] ist dahin auszulegen,

¹ Urteil abrufbar unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de> (Hervorhebungen in Zitaten hinzugefügt).

² Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (mitunter auch kurz: „Kapitalansammlungsrichtlinie“ genannt). Diese Richtlinie kann im Internet unter <http://eur-lex.europa.eu/de/repert/0930.htm> abgerufen werden.

dass der Verzicht eines Mitgliedstaats auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer nicht daran hindert, dass eine Gesellschaft, die zu einer der in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie genannten Kategorien gehört, bei der Verlegung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, in dem diese Steuer noch erhoben wird, für die Erhebung der Gesellschaftsteuer im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren.

Diese Auslegung darf jedoch nicht dazu führen, dass Verhaltensweisen begünstigt werden, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Umstände des Ausgangsverfahrens objektive Merkmale einer solchen missbräuchlichen Praxis aufweisen.“

2. Ausgangsverfahren und Rechtslage:

Dieses Urteil erging aus Anlass eines Vorabentscheidungsersuchens des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz. Das Ausgangsverfahren betraf eine am 9. September 1999 in das Firmenbuch der Republik Österreich eingetragene GmbH, deren alleinige Gesellschafterin eine deutsche Aktiengesellschaft war. Der Ort der Geschäftsleitung der GmbH lag in Deutschland. Am 16. September 1999 leistete die deutsche Muttergesellschaft einen Zuschuss in Höhe von 102 Millionen Schilling. Am 22. September 1999 wurde der Betrieb eines nicht protokollierten Einzelunternehmens mit Standort in Österreich in die GmbH eingebracht. Zugleich wurde der bisherige Einzelunternehmer zum weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt und ihm ein Sonderrecht auf Geschäftsführung eingeräumt.

Das österreichische Finanzamt schrieb nach einer Betriebsprüfung Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 5 Kapitalverkehrsteuergesetz vor. Danach unterliegt auch die Verlegung der Geschäftsleitung in das Inland der Gesellschaftsteuer. Keine Gesellschaftsteuer wird jedoch erhoben, wenn die Kapitalgesellschaft bereits vor der Verlegung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde.“ Begründet wurde die Besteuerung im Wesentlichen damit, dass die GmbH „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ am (früheren) Ort der Geschäftsleitung (Deutschland) nicht als Kapitalgesellschaft angesehen werden könne, da in Deutschland diese Steuer bereits mit Wirkung zum 1. Jänner 1992 (somit vor der Gründung der GmbH und der Kapitalerhöhung im Jahre 1999) abgeschafft wurde. Strittig war nun vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Wesentlichen, ob eine Besteuerung mit der Richtlinie 69/335/EWG vereinbar ist.

Nach Art. 2 der Richtlinie 69/335 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 diese Vorgänge erfolgen. Die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge werden in Art. 4 der Richtlinie 69/335 umschrieben (insbesondere Gründung, Kapitalerhöhung). Nach Art. 4 Abs. 1 Buchstabe g) unterliegt der Gesellschaftsteuer auch „die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird.“ Die Mitgliedstaaten können aber seit der Änderung der RL 69/335/EWG durch die Richtlinie 85/303/EWG diese Vorgänge überhaupt von der Steuer befreien (Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335).

Der EuGH hatte daher zu prüfen, ob der Verzicht eines Mitgliedstaats (Deutschland) auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer daran hindert, eine Gesellschaft bei der Verlegung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von diesem Mitgliedstaat (Deutschland) in einen anderen Mitgliedstaat (Österreich), in dem diese Steuer noch erhoben wird, „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 69/335 als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren (Randnr. 17).

3. Zusammenfassung der Urteilsbegründung:

a) Zur Besteuerung der Verlegung der Ortes der Geschäftsleitung:

Der EuGH liest Art. 4 Abs. 1 Buchstabe g und Art. 4 Abs. 3 Buchstabe b der Richtlinie so, dass auf die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung im Bestimmungsstaat nur dann Gesellschaftsteuer erhoben werden darf, wenn die betreffende Gesellschaft im Herkunftsstaat für die Erhebung dieser Steuer nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird (Randnr. 25).

Die Gesellschaft, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung österreichischen Rechts. Diese Rechtsform wird in Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie ausdrücklich genannt. Der EuGH legt diese Bestimmung so aus, dass sie zwingend und für alle Mitgliedstaaten einheitlich festlegt, welche Gesellschaften

Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind (Randnr. 21, 28). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ein Mitgliedstaat die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, „da sonst der Qualifizierung als Kapitalgesellschaft nach innerstaatlichem Recht der Vorrang gegenüber derjenigen gegeben würde, die aus [Art. 3 Abs. 1] der Richtlinie 69/335 folgt“ (Randnr. 27).

Eine solche Gesellschaft kann daher „bei der Verlegung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht mit der Begründung mit Gesellschaftsteuer belegt werden, dass sie im Herkunftsmitgliedstaat nicht als Kapitalgesellschaft angesehen werde“ (Randnr. 29).³ „Dass ein Mitgliedstaat von der in Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 vorgesehenen Befugnis Gebrauch gemacht und die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, impliziert daher nicht, dass bei der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat dieser andere Mitgliedstaat automatisch auf diesen Vorgang Gesellschaftsteuer erheben könnte“ (Randnr. 35).⁴

b) Zum Missbrauch:

Zur im Verfahren aufgeworfenen Frage einer eventuellen Steuerumgehung mittels einer missbräuchlichen Ausnutzung der Richtlinie 69/335 verweist der Gerichtshofs auf seine Rechtsprechung,

„dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden, d. h. Handlungen, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen [...] Der vom Gemeinschaftsrecht gebotene Schutz erstreckt sich somit nicht auf Situationen, in denen ein Rechtssubjekt, sei es eine natürliche oder eine juristische Person, sich nur deshalb – missbräuchlich oder betrügerisch – auf gemeinschaftsrechtliche Normen berufen möchte, um sich der Geltung der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zu entziehen. Zwar reicht der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem bestimmten Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet wurde, in den Genuss günstigerer Rechtsvorschriften zu kommen, als solcher nicht aus, um auf das Bestehen einer missbräuchlichen Ausnutzung des Gemeinschaftsrechts zu schließen. Doch fällt die Gründung einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat im

³ Eine unterschiedliche Qualifizierung, die zur Anwendbarkeit von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 69/335 führt, wäre bei Gesellschaften nach Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie möglich (Randnr. 30).

⁴ Der EuGH verweist auf die Urteile vom 7. Juni 2007, Rs. C-178/05, Kommission gegen Griechenland, und vom 12. Jänner 2006, Rs. C-494/03, Senior Engineering, Slg. 2006, I-525.

⁵ Verwiesen wird auf das Urteil vom 21 Februar 2006, Rs. C-255/02, Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, Randnr. 69.

Rahmen rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität barer Konstruktionen zu dem Zweck, die normalerweise zu zahlende Steuer zu umgehen, nicht mehr unter den Schutz, den die Richtlinie 69/335 den von ihr erfassten Gesellschaften bieten muss“ (Randnr. 41 ff).

Die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 darf nicht zur Folge haben, „dass Verhaltensweisen begünstigt werden, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind.“ Das Vorlagegericht hat zu prüfen, ob die Umstände des Ausgangsverfahrens objektive Merkmale einer solchen missbräuchlichen Praxis aufweisen (Randnr. 45 f).

27. November 2007
Für den Bundeskanzler:
Georg LIENBACHER

Elektronisch gefertigt