# URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
17. Oktober 2002 *

In der Rechtssache C-138/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

**Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,**

**Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH**

gegen

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

S. 25) in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, und ABl. 1995, L 1, S. 1)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-P. Puissochet sowie der Richter R. Schintgen (Berichterstatter) und V. Skouris, der Richterin F. Macken und des Richters J. N. Cunha Rodrigues,

Generalanwalt: A. Tizzano
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt W.-D. Arnold,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt W.-D. Arnold, der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, vertreten durch H. Bavenek-Weber als Bevollmächtigte, der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi, und der Kommission, vertreten durch K. Gross, in der Sitzung vom 26. September 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Februar 2002,

folgendes

## Urteil

1 Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 30. März 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 10. April 2000, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a 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) in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, und ABl. 1995, L 1, S. 1) (nachstehend: Richtlinie 69/335) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen der Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (nachstehend: Solida) und der Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (nachstehend: Tech) einerseits und

der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (nachstehend: Finanzlandesdirektion) andererseits wegen der Erhebung der Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Genussscheinen durch einen Nichtgesellschafter der begebenden Kapitalgesellschaft.

## Rechtlicher Rahmen

### *Gemeinschaftsrecht*

3 Die Richtlinie 69/335 dient nach ihrer ersten Begründungserwägung der Förderung des freien Kapitalverkehrs, der als eine der wesentlichen Voraussetzungen zur Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird.

4 Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 setzt die Verfolgung dieses Zieles hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, dass die in den Mitgliedstaaten bis dahin geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhobene Steuer ersetzt werden.

5 In Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 heißt es:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

...

c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;

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;

..."

6 Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 lautet wie folgt:

„(1) Die Steuer wird erhoben:

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;

...

d) bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b): auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen;

...“

*Nationales Recht*

7 Gemäß § 2 Absatz 1 Ziffer 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 (DRGBl. 1934/1058 in der Fassung BGBl. 1995/21, nachstehend: KVG) unterliegt der Gesellschaftsteuer „der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber".

8 Gemäß § 5 Absatz 1 KVG gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte. Nach § 5 Absatz 2 KVG sind die Inhaber von Genussrechten den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft, von der diese Rechte begeben wurden, gleichgestellt.

9 Gemäß § 7 Absatz 1 Buchstabe a KVG wird beim Erwerb von Gesellschaftsrechten und damit auch beim Erwerb von Genussscheinen als Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung herangezogen, zu der auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung gehören, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

**Ausgangsrechtsstreitigkeiten und Vorabentscheidungsfrage**

*Rechtssache Solida*

10 Am 10. März 1995 begab die Solida Genussscheine im Gesamtnennbetrag von 465 000 ATS. Diese Genussscheine, die von der Pelias Raiffeisen Immobilien

Leasing GmbH (nachstehend: Pelias) erworben wurden, verbrieften einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn, am Vermögen, am Unternehmenswert einschließlich aller stillen Reserven und des Firmenwerts sowie am Liquidationsgewinn der Solida.

11 Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, gewährten die Genussscheine ihrem Inhaber zudem einen Anspruch auf Rückzahlung des Nennbetrags zuzüglich etwa geleisteter Zuzahlungen. Dieser Anspruch war gleichrangig mit den Forderungen der sonstigen Gesellschaftsgläubiger, jedoch vorrangig gegenüber den Ansprüchen der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Rückzahlung ihrer Einlage. 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 der Nennbetrag der Genussscheine zuzüglich etwa geleisteter Zuzahlungen zu.

12 Am 24. März 1995 leistete die Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (nachstehend: RLB), Muttergesellschaft der Pelias, an die Solida einen so genannten Großmutterzuschuss von 92 565 000 ATS.

13 Mit Bescheid vom 29. Januar 1997 setzte das Finanzamt für Gebühren- und Verkehrsteuern (im Folgenden: Finanzamt) die von der Solida zu zahlende Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 93 030 000 ATS fest.

14 Die Solida legte gegen diesen Bescheid bei der Finanzlandesdirektion Berufung ein und machte geltend, gemäß der Richtlinie 69/335 unterlägen Zuschüsse von Nichtgesellschaftern nicht der Gesellschaftsteuer.

15 Die Finanzlandesdirektion wies diese Berufung mit der Begründung ab, bei Genussrechten sei nicht die Leistung eines Gesellschafters, sondern der Erwerb von Gesellschaftsrechten steuerpflichtig und die Zuzahlung der RLB stehe im Fall der Auflösung der Solida dem Genussscheininhaber, also der Pelias, zu.

16 Die Solida legte gegen diesen Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde ein. Zur Begründung machte sie insbesondere geltend, auf den Erwerb von Genussscheinen durch einen Nichtgesellschafter könne in Anbetracht von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 keine Gesellschaftsteuer erhoben werden.

*Rechtssache Tech*

17 Die Tech begab im Juni 1998 Genussscheine mit einem Gesamtnennbetrag von 2 000 000 ATS. Diese Genussscheine wurden von der Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH erworben. Die durch sie verbrieften Rechte entsprachen im Wesentlichen denjenigen aus den Genussscheinen in der Rechtssache Solida. Wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, bestimmte sich die Beteiligung der Genussscheininhaber am laufenden Gewinn jedoch nach dem Verhältnis des Gesamtnennbetrags dieser Genussscheine zuzüglich etwa von wem auch immer geleisteter Zuzahlungen einerseits zur Summe aus dem einbezahlten Stammkapital zuzüglich Zuzahlungen und dem Gesamtnennbetrag aller sonstigen begebenen Genussscheine zuzüglich etwa darauf geleisteter Zuzahlungen andererseits.

18 Mit Bescheid vom 15. Oktober 1998 setzte das Finanzamt für diesen Vorgang Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 2 000 000 ATS fest.

19 Am 12. Oktober 1998 begab die Tech eine zweite Ausgabe von Genussscheinen mit einem Gesamtnennbetrag von 1 000 000 ATS. Diese Genussscheine wurden von der Wiener Hafen GmbH erworben. In dem Bescheid für diesen Vorgang setzte das Finanzamt Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1 000 000 ATS fest.

20 Am 18. Juni 1999 teilte die Tech dem Finanzamt mit, dass zu den Genussscheinen Zuzahlungen geleistet worden seien, und zwar zu den Genussscheinen der Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH 68 000 000 ATS am 6. August 1998 und zu den Genussscheinen der Wiener Hafen GmbH 69 000 000 ATS am 12. Oktober 1998.

21 Die Finanzlandesdirektion sah diese Zuzahlungen jeweils als Teile der Gegenleistung für den Erwerb der Genussscheine an und hob daher die beiden oben in den Randnummern 18 und 19 genannten Steuerbescheide auf.

22 Die Tech legte gegen diesen Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde ein und machte geltend, die Artikel 4 und 5 der Richtlinie 69/335 stünden einer Erhebung der Gesellschaftsteuer auf von Nichtgesellschaftern erbrachte finanzielle Beiträge entgegen.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat daraufhin das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 dar?

## Zur Vorlagefrage

24 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, 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.

25 Zur Beantwortung der so umformulierten Frage ist erstens zu prüfen, ob die Ausgabe von Genussscheinen, wie sie in den Ausgangsverfahren in Rede stehen, durch eine Kapitalgesellschaft in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt.

26 Hierzu ist zu beachten, dass gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die Rechte gewährt werden, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, der Gesellschaftsteuer unterliegt. Solche Rechte sind insbesondere das Stimmrecht und das Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse der betreffenden Gesellschaft.

27 Zum einen hat die Gegenleistung für den Erwerb der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Genussscheine bei der Gesellschaft, der sie zugeflossen ist, eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bewirkt. Zum anderen gewähren die Genussscheine, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, ihrem Inhaber einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn sowie am Liquidationsgewinn der begebenden Gesellschaft.

28 Daher fällt die Ausgabe von Genussscheinen, wie sie in den Ausgangsverfahren in Rede stehen, durch eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335.

29 Zweitens ist zu prüfen, ob, wie die Solida vorträgt, der Umstand, dass der Erwerber der Genussscheine kein Gesellschafter der begebenden Gesellschaft ist, an der vorstehend gegebenen Auslegung etwas ändern kann.

30 Insoweit ist zu beachten, dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 für die darin genannten Vorgänge, zu denen diejenigen gehören, die in den Anwendungsbereich des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe d dieser Richtlinie fallen, zwar vorsieht, dass die Gesellschaftsteuer auf den tatsächlichen Wert der „von den Gesellschaftern" geleisteten Einlagen jeder Art erhoben wird.

31 Es ist jedoch zum einen festzustellen, dass die Beschränkung des Anwendungsbereichs des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335, die sich aus der von der Solida befürworteten Auslegung von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie ergibt, außerhalb des Wortlauts dieser Bestimmung in der Richtlinie 69/335 keine Stütze findet.

32 Aus dem Wortlaut des Artikels 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 ergibt sich nämlich, dass, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber den Anwendungsbereich einer den Gesellschaftsteuertatbestand festlegenden Bestimmung dieser Richtlinie auf Vorgänge beschränken wollte, die von Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft, die die Einlagen erhält, vorgenommen wurden, er dies explizit und unter ausdrücklicher Nennung der Gesellschafter getan hat.

33 Da Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 nicht vorsieht, dass die dort genannten Einlagen von einem Gesellschafter der Gesellschaft, die sie erhält, stammen müssen, ist einer Auslegung einer Bestimmung dieser Richtlinie, die zu einer Beschränkung des Anwendungsbereichs dieses Artikels führen würde, als ob er eine solche Voraussetzung enthielte, nicht zu folgen.

34 Zum anderen ist festzustellen, dass nach der Systematik der Richtlinie 69/335 der Wortlaut ihres Artikels 4, in dem ihr sachlicher Anwendungsbereich geregelt wird, dem des Artikels 5 über die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer vorgeht, wenn es um die Festlegung der Voraussetzungen geht, die ein Vorgang erfüllen muss, um in den Anwendungsbereich der Richtlinie zu fallen.

35 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, 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.

## Kosten

36 Die Auslagen der österreichischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 30. März 2000 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

**Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge 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.**

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 17. Oktober 2002.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

J.-P. Puissochet