SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS M. POIARES MADURO vom 21. Juni 2007 [1]

1. Die Außenstelle Linz des Unabhängigen Finanzsenats hat zwei Fragen zur Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [2] in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung vorgelegt. Das Ausgangsverfahren betrifft eine Gesellschaft, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von einem Mitgliedstaat, der keine Gesellschaftsteuer erhebt, in einen Mitgliedstaat verlegt hat, der Gesellschaftsteuer erhebt. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die Richtlinie es dem Bestimmungsmitgliedstaat erlaubt, diese Verlegung als einen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang zu behandeln. Der Gerichtshof hat sich kürzlich in der Rechtssache C-178/05, Kommission/Griechenland [3], mit einem nahezu identischen Problem befasst.

I — Sachverhalt und Vorlagefragen

2. Am 9. September 1999 wurde eine Gesellschaft, für die am 28. Juli 1999 die Erklärung über die Errichtung erfolgt war, unter der Firma „Bausoftware GmbH" ins Firmenbuch der Republik Österreich eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war die Firma Nemetschek AG mit Sitz in München (Deutschland). Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Bausoftware GmbH war in Deutschland, wo keine Gesellschaftsteuer erhoben wird.

3. Am 16. September 1999 leistete die Nemetschek AG einen Zuschuss in Höhe von 102 Mio. ATS an die Bausoftware GmbH. Mit Einbringungsvertrag vom 22. September 1999 wurde der Betrieb des nicht eingetragenen Einzelunternehmens „Ing. Auer ‚Die Bausoftware'" mit Sitz in Mondsee (Österreich) durch die Bausoftware GmbH übernommen.

4. Die Übernahme wurde in der Generalversammlung der Bausoftware GmbH vom

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — ABl. L 249, S. 25, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuerwesen anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens (ABl. 2006, L 363, S. 129).

3 — Urteil vom 7. Juni 2007, Slg. 2007, I-4185. Vgl. auch Nrn. 34 bis 52 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in dieser Rechtssache.

22. September 1999 beschlossen. Ebenfalls in dieser Generalversammlung wurde Herr Auer, wohnhaft in Österreich, zum weiteren Geschäftsführer bestellt und es wurde beschlossen, ihm ein Sonderrecht auf Geschäftsführung zu gewähren. Schließlich wurde die Bausoftware GmbH in „Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH" umbenannt.

5. Gemäß § 2 Z. 5 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) [4], unterliegt die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland der Gesellschaftsteuer, wenn die Gesellschaft durch diese Verlegung zu einer inländischen Kapitalgesellschaft wird.

6. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr setzte die österreichische Finanzverwaltung mit Bescheid vom 6. Juni 2005 gegen die Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH — Gesellschaftsteuer in Höhe von 104 680,20 Euro fest; das entspricht 1 % des Wertes der Gesellschaftsrechte.

7. Der Unabhängige Finanzsenat hat im Rahmen der bei ihm gegen diesen Bescheid eingelegten Berufung beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer vor deren Gründung abgeschafft hat, in einen anderen Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer zu diesem Zeitpunkt erhebt, verlegt wird, steht dann der Qualifikation dieser Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person als Kapitalgesellschaft „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer" im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 und Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG entgegen, dass der erstere Mitgliedstaat auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?

2. Verbietet Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 dem Mitgliedstaat, in den eine Kapitalgesellschaft den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung verlegt, anlässlich der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung die Erhebung der Gesellschaftsteuer auf die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a und g der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 beschriebenen Vorgänge, wenn die Vorgänge während der Zeit stattgefunden haben, in der die Kapitalgesellschaft ihren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat hatte, der vor Gründung der Kapitalgesellschaft auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?

4 — BGBl 1994/629.

II — Würdigung

8. Mitgliedstaaten, die indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital erheben, tun dies nach dem gemeinsamen System der Richtlinie 69/335. Dieses System funktioniert, soweit es für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist, folgendermaßen.

9. Art. 2 bestimmt den Ort der Besteuerung. Sein Abs. 1 lautet: „Die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge werden ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in dem Zeitpunkt befindet, in dem diese Vorgänge erfolgen."

10. In Art. 3 wird der Begriff „Kapitalgesellschaft" erläutert. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a bestimmt für jeden Mitgliedstaat, welche Gesellschaften als Kapitalgesellschaften anzusehen sind. Dort heißt es z. B., dass eine „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" österreichischen Rechts eine Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Richtlinie ist. Zudem nennt Art. 3 Abs. 1 zwei weitere Gruppen von Kapitalgesellschaften. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. b ist z. B. jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind, eine Kapitalgesellschaft. Schließlich bestimmt Art. 3 Abs. 2, dass grundsätzlich alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen, die einen Erwerbszweck verfolgen, den Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden, dass jedoch „[e]in Mitgliedstaat ... davon absehen [kann], sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten".

11. Eine nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft kann den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat haben. Fällt diese Gesellschaft unter Art. 3 Abs. 1, müssen beide Mitgliedstaaten sie als „Kapitalgesellschaft" im Sinne der Richtlinie betrachten. Fällt sie jedoch unter Art. 3 Abs. 2, kann sich ein Widerspruch ergeben und ein Mitgliedstaat kann sie als „Kapitalgesellschaft" ansehen, ein anderer dagegen nicht. So ist es möglich, dass eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wird, der sie als „Kapitalgesellschaft" betrachtet, und dass diese Gesellschaft dennoch nicht als Kapitalgesellschaft behandelt wird, wenn der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat liegt, der sie nicht als „Kapitalgesellschaft" betrachtet.

12. Art. 4 Abs. 1 zählt verschiedene Vorgänge auf, die der Gesellschaftsteuer unter-

liegen. Dazu gehört die Gründung einer Kapitalgesellschaft. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. g gehört auch „die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat [dazu], wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird". Art. 4 Abs. 1 Buchst. g ist also dann anwendbar, wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung einer Gesellschaft von einem Mitgliedstaat, der sie nicht als „Kapitalgesellschaft" betrachtet, in einen anderen Mitgliedstaat verlegt wird, der sie als „Kapitalgesellschaft" betrachtet. Der Bestimmungsmitgliedstaat muss eine solche Verlegung genauso behandeln, wie er die Gründung einer Kapitalgesellschaft nach seinem Recht behandeln würde. Im Zusammenhang mit einer Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung von einem Mitgliedstaat in einen anderen befasst sich Art. 4 Abs. 1 Buchst. g nämlich mit dem Widerspruch, der sich aufgrund von Art. 3 Abs. 2 ergeben kann.

13. Die Richtlinie sieht also zwar ein gemeinsames System für die Erhebung der Gesellschaftsteuer vor, verpflichtet die Mitgliedstaaten jedoch nicht dazu, Gesellschaftsteuer zu erheben. Die meisten Mitgliedstaaten, auch Deutschland, haben die Steuern auf die Ansammlung von Kapital abgeschafft. Dies ist den Mitgliedstaaten nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie erlaubt. Gemäß der Präambel zur Richtlinie 85/303, durch die die Richtlinie 69/335 geändert wird, „[sind d]ie wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftssteuer ... für den Zusammenschluss und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig" und es „erscheint als beste Lösung [zur Belebung der Investitionen] die Abschaffung der Gesellschaftssteuer", wobei jedoch „[d]ie sich aus einer solchen Maßnahme ergebenden Einnahmeausfälle ... einigen Mitgliedstaaten unannehmbar [scheinen]". Folglich erheben einige Mitgliedstaaten immer noch Gesellschaftsteuer nach dem gemeinsamen System der Richtlinie 69/335, während andere Mitgliedstaaten keine Gesellschaftsteuer mehr erheben [5].

14. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Gesellschaft, um die es im Ausgangsverfahren geht, unter Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie fällt. Deshalb möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 69/335 in der durch die Richtlinie 85/303 geänderten Fassung die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen dann erfasst, wenn die Gesellschaft für die Erhebung der Gesellschaftsteuer eine Kapitalgesellschaft im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie ist und der erstere Mitgliedstaat nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie alle Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreit hat.

5 — Nur Griechenland, Spanien, Zypern, Luxemburg, Österreich, Polen und Portugal erheben weiterhin Gesellschaftsteuer. Vgl. die Presseerklärung IP/06/1673 der Kommission vom 4. Dezember 2006.

15. Diese Frage kann nach der Richtlinie nur verneint werden. Der in Art. 4 Abs. 1 Buchst. g verwendete Begriff „Kapitalgesellschaft" wird in Art. 3 der Richtlinie definiert. Art. 3 Abs. 1 enthält eine umfassende Definition dessen, was eine „Kapitalgesellschaft" darstellt. Nach Art. 7 Abs. 2 dürfen die Mitgliedstaaten Gesellschaften, die dieser Definition entsprechen, von der Gesellschaftsteuer befreien; wie jedoch der Gerichtshof in der Rechtssache Kommission/Griechenland [6] festgestellt hat, ist der Umstand, dass ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, keine Gesellschaftsteuer zu erheben, unbeachtlich für die Frage, ob es sich bei einer Gesellschaft, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in diesem Mitgliedstaat befindet, um eine „Kapitalgesellschaft" im Sinne von Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie handelt [7]. Eine Kapitalgesellschaft kann somit in der glücklichen Lage sein, dass sie von der Gesellschaftsteuer befreit wird, ohne deshalb die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft zu verlieren.

16. Dennoch soll die Prüfung des Problems, das sich für das nationale Gericht ergibt, nicht hier enden, ohne dass auf die von der österreichischen Regierung geäußerten Bedenken in Bezug auf die Verhinderung der Steuerumgehung eingegangen wird.

17. Die Richtlinie enthält keine spezifischen Bestimmungen, die sich ausdrücklich mit der Vermeidung von Steuerumgehung befassen. Art. 2 Abs. 1 bestimmt jedoch, dass die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet. Diese Bestimmung ist im Licht des Verbots des Missbrauchs des Gemeinschaftsrechts zu lesen, das als allgemeiner Auslegungsgrundsatz für die gesamte Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt [8]. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache Halifax festgestellt hat, „[kann d]ie Anwendung des Gemeinschaftsrechts ... nämlich nicht so weit gehen, dass die missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d. h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen" [9].

18. Demgemäß hat der Gerichtshof in der Rechtssache Cadbury Schweppes [10], in der es um Vertragbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit ging, zwischen der echten Ausübung des Rechts auf freie Niederlassung und der Niederlassung unterschieden, die nur zu dem Zweck erfolgt, in einem anderen Mitgliedstaat in den Genuss eines günstigeren Steuersystems zu kommen. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass das Ziel des Rechts auf Niederlassungsfreiheit darin besteht, es den Staatsangehörigen der Gemein-

6 — Rechtssache C-178/05, angeführt in Fn. 3.

7 — Siehe hierzu Randnrn. 29 bis 31 des Urteils. Vgl. auch Rechtssache C-494/03, Senior Engineering Investments (Slg. 2006, I-525, Randnr. 43).

8 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache C-255/02, Halifax u. a. (Slg. 2006, I-1609, Randnrn. 64 bis 71).

9 — Halifax u. a., angeführt in Fn. 8, Randnr. 69. Vgl. auch Nr. 57 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der derzeit beim Gerichtshof anhängigen Rechtssache C-321/05, Kofoed.

10 — Rechtssache C-196/04, Slg. 2006, I-7995.

schaft zu ermöglichen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen [11]. Der Begriff der Niederlassung in Art. 43 EG setzt daher eine tatsächliche Ansiedlung im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus, umfasst jedoch nicht „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen" [12]. Folglich „dürfen die Angehörigen eines Mitgliedstaats nicht versuchen, sich der Anwendung ihres nationalen Rechts unter Missbrauch der durch den Vertrag geschaffenen Erleichterungen zu entziehen" [13].

19. Derselbe Grundsatz ist auch auf die Richtlinie anwendbar. Das Ziel von Art. 2 der Richtlinie besteht darin, sicherzustellen, dass die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge nur in einem Mitgliedstaat besteuert werden. Jedoch dürfen Gesellschaften sich nicht unter Missbrauch dieser Bestimmung der Anwendung ihres nationalen Rechts entziehen. Der Begriff „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" in Art. 2 Abs. 1 ist deshalb dahin auszulegen, dass er Sachverhalte nicht erfasst, die künstlich nur zu dem Zweck herbeigeführt wurden, einen Steuervorteil zu erhalten [14].

20. Die Prüfung, ob in der bei einem nationalen Gericht anhängigen Rechtssache eine Handlung stattfand, die eine missbräuchliche Praxis darstellt, ist jedoch von diesem Gericht anhand objektiver Beweise durchzuführen [15].

11 — Cadbury Schweppes, angeführt in Fn. 10, Randnr. 53. Vgl. auch Rechtssache C-55/94, Gebhard (Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25).

12 — Cadbury Schweppes, angeführt in Fn. 10, Randnr. 55.

13 — Cadbury Schweppes, angeführt in Fn. 10, Randnr. 35. Vgl. auch den Begriff „doppelte Neutralität" in Nr. 67 meiner Schlussanträge in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer (Slg. 2005, I-10837).

14 — Vgl. entsprechend Rechtssache C-110/99, Emsland-Stärke (Slg. 2000, I-11569), Rechtssache C-456/04, Agip Petroli (Slg. 2006, I-3395, Randnr. 22), und Halifax u. a., angeführt in Fn. 8, Randnrn. 82 und 86.

15 — Agip Petroli, angeführt in Fn. 14, Randnrn. 21 und 24, Halifax u. a., angeführt in Fn. 8, Randnr. 86.

III — Ergebnis

21. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Unabhängigen Finanzsenat folgende Antwort zu geben:

Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung erfasst nicht die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat. Insofern kommt es nicht darauf an, ob der erstere Mitgliedstaat nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie alle Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreit hat.

Der Begriff „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" in Art. 2 Abs. 1 ist, im Licht des Verbots des Missbrauchs des Gemeinschaftsrechts gesehen, nicht auf Sachverhalte anwendbar, die künstlich nur zu dem Zweck herbeigeführt wurden, einen Steuervorteil zu erhalten. Die Prüfung, ob in der bei einem nationalen Gericht anhängigen Rechtssache eine Handlung stattfand, die eine missbräuchliche Praxis darstellt, ist von diesem Gericht anhand objektiver Beweise durchzuführen.