SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO

vom 7. Februar 2002 [1]

1. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 1. September 1999 gemäß Artikel 234 EG dem Gerichtshof vier 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 auf bestimmte Leistungen, mit denen im Rahmen einer zu diesem Zweck vorgenommenen Kapitalerhöhung der Erwerb einer Beteiligung an einer Aktiengesellschaft ermöglicht werden soll, Gesellschaftsteuer erhoben werden kann.

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:

„...

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

1 — Originalsprache: Italienisch.

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. Gemäß Artikel 4 Absatz 2 (in der geänderten Fassung [2]) können jedoch die folgenden Vorgänge, „[s]oweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ... auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen;

b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, 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;

...“

5. 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;

...

2 — Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 wurde durch Artikel 1 der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geändert.

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

6. 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;

...“

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 Ausgangsrechtsstreit

8. Die Energie Steiermark Holding AG (nachstehend: ESTAG) ist eine Aktiengesellschaft, die vor der streitigen Transaktion ein Grundkapital in Höhe von 500 000 000 ATS hatte. Sie stand seinerzeit im alleinigen Eigentum des Landes Steiermark (nachstehend: Land) und hielt ihrerseits nahezu alle Anteile an drei „operativen“ Gesellschaften (der Steirischen Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, der Steirischen Ferngas-

Aktiengesellschaft und der Steirischen Fernwärme GmbH), mit denen zusammen sie die „ESTAG-Gruppe" bildete.

9. Im Januar 1998 schlossen das Land und die Electricité de France International SA (nachstehend: EDFI), die von der Electricité de France (nachstehend: EDF) kontrolliert wird, einen „Unternehmensbeteiligungsvertrag" zu dem Zweck, der EDFI den Erwerb einer Beteiligung an der ESTAG zu ermöglichen.

10. Durch diesen Vertrag verpflichtete sich das Land insbesondere dazu, das Grundkapital der ESTAG durch Ausgabe von 166 668 neuen Aktien von nominal je 1 000 ATS auf 666 668 000 ATS zu erhöhen. Außerdem verpflichtete es sich, sein Bezugsrecht nicht auszuüben und ausschließlich die EDFI zum Bezug der neuen Aktien zuzulassen, so dass diese eine Beteiligung in Höhe von 25 % plus eine Aktie am Grundkapital der ESTAG erwerben könne.

11. Die EDFI verpflichtete sich ihrerseits:

i) die 166 668 neuen Aktien der ESTAG zum Gesamtnennbetrag von 166 668 000 ATS zu zeichnen;

ii) den Betrag von 5 083 332 000 ATS als nicht zurückzuzahlenden „Gesellschafterzuschuss" auf ein Anderkonto eines Treuhänders einzuzahlen, der verpflichtet war, ihn (zuzüglich Zinsen) an die ESTAG oder deren operative Gesellschaften zu überweisen [3];

iii) einen Betrag von 350 000 000 ATS auf ein Anderkonto „Gewährleistung" des genannten Treuhänders einzuzahlen. Dieses Konto sollte längstens für eine Frist von zwei Jahren bestehen, während der die EDFI unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Rückzahlung des auf dieses Konto eingezahlten Betrages hatte [4]. Bei Nichtausübung dieses Rechts war der auf das Anderkonto „Gewährleistung" eingezahlte Betrag an die ESTAG und/oder ihre operativen Gesellschaften in Schritten wie folgt zu zahlen: 100 000 000 ATS 13 Monate nach Ausgabe der neuen Aktien und die restlichen 250 000 000 ATS 25 Monate nach ihrer Ausgabe.

12. Zu beachten ist, dass die vom vorlegenden Gericht zitierten Auszüge des Beteiligungsvertrags den Eindruck vermitteln, die genannten Zahlungen seien von der

3 — Der Treuhänder war insbesondere verpflichtet, den Betrag an die ESTAG und/oder die einzelnen operativen Gesellschaften zu überweisen; falls innerhalb von zwei Wochen nach Ausgabe der Aktien keine Weisung vorliegen sollte, hatte er den Betrag jedoch an die ESTAG zu überweisen.

4 — Obzwar dies im Vorlagebeschluss nicht ausdrücklich erwähnt ist, deuten doch die Akten der Rechtssache darauf hin, dass die EDFI diese Rückzahlung hätte verlangen können, wenn sich die Angaben des Landes über die wirtschaftliche/rechtliche Lage der ESTAG als falsch erwiesen hätten.

EDFI zu leisten gewesen, die sich gegenüber dem Land eben dazu verpflichtet hatte. Nach der Sachverhaltsdarstellung der Kommission und der ESTAG vor dem Gerichtshof ließ der Vertrag der EDFI jedoch in Wirklichkeit die Freiheit, den (darin als Gesellschafterzuschuss bezeichneten) Betrag von 5 083 332 000 ATS ganz oder teilweise durch ihre Muttergesellschaft EDF zahlen zu lassen.

13. Entsprechend den Bestimmungen des Vertrages wurde die vorgesehene Erhöhung des Grundkapitals der ESTAG um einen Nennbetrag von 166 668 000 ATS in der außerordentlichen Hauptversammlung vom 16. April 1998 beschlossen. Außerdem wurde in dieser Hauptversammlung dem Ausschluss des Bezugsrechts der Aktionäre und der Übernahme der neuen Aktien durch die EDFI zugestimmt.

14. Nach dem Vorlagebeschluss zahlte die EDFI offenbar im Zeitraum April-Mai 1998 an die ESTAG den Betrag von 166 668 000 ATS entsprechend dem Nennwert der neuen Aktien, während die EDF den übrigen Betrag von 5 433 332 000 ATS auf die Konten des Treuhänders überwies. Dieser überwies offenbar den Gesellschafterzuschuss von 5 083 332 000 ATS an die ESTAG und ihre operativen Gesellschaften [5] und zahlte die übrigen 350 000 000 ATS auf das Anderkonto „Gewährleistung" ein.

15. In Anbetracht des beschriebenen komplexen Vorgangs setzte die zuständige Finanzbehörde (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Graz) am 11. Mai 1998 die Gesellschaftsteuer auf einer Besteuerungsgrundlage von 5 600 000 000 ATS fest, d. h. dem für den Erwerb der Beteiligung an der ESTAG vereinbarten Gesamtbetrag (nämlich 166 668 000 ATS für den Nennwert der Aktien, 5 083 332 000 ATS für den Gesellschafterzuschuss und 350 000 000 ATS für den auf das Anderkonto „Gewährleistung" zu zahlenden Betrag).

16. Gegen diesen Bescheid legte die ESTAG beim Finanzamt mit der Begründung Berufung ein, dass die EDFI nur 166 668 000 ATS gezahlt habe und dass nach der Richtlinie auf die später von der EDF gezahlten — als Großmutterzuschüsse bezeichneten — Beträge keine Gesellschaftsteuer hätte erhoben werden dürfen. Die Berufung wurde jedoch von der Finanzbehörde zurückgewiesen, die befand, der angefochtene Bescheid sei gemeinschaftsrechtlich völlig unbedenklich, weil der „tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art" gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie als Besteuerungsgrundlage herangezogen worden sei.

17. Die ESTAG focht diesen Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof an und machte im Wesentlichen geltend, dass er aus folgenden Gründen nicht mit der Richtlinie vereinbar

5 — Insbesondere ergibt sich, dass 3 733 332 000 ATS der ESTAG, 950 000 000 ATS der Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, 300 000 000 ATS der Steirische Ferngas-Aktiengesellschaft und 100 000 000 ATS der Steirische Fernwärme-Aktiengesellschaft zugeführt wurden.

sei: Die streitigen Zuschüsse hätten ihr Grundkapital nicht erhöht; sie seien von einem nicht an ihr beteiligten Dritten (EDF) gezahlt worden und zu einem großen Teil Dritten (ihren operativen Gesellschaften) zugeflossen; die Gesellschaftsteuer hätte jedenfalls von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden müssen; noch nicht geleistete Einlagen hätten jedenfalls nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden dürfen.

18. Zur Lösung dieser komplexen Probleme hat es der Verwaltungsgerichtshof für erforderlich gehalten, dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG folgende Fragen vorzulegen:

1. Stellen Leistungen, die ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechtes der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht selbst, sondern im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG dar?

2. Stellen Leistungen, die ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechtes der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht an die ihr Kapital erhöhende Gesellschaft, sondern an deren Tochtergesellschaften erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dar?

3. Stellen Leistungen, die noch nicht erbracht wurden, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dar?

4. Ist die von der Gesellschaft zu entrichtende Gesellschaftsteuer eine „Last" bzw. „Verbindlichkeit", die gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist?

19. Die ESTAG, die Republik Österreich und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben und in der Sitzung vom 26. September 2001 mündliche Ausführungen gemacht.

Rechtliche Beurteilung

Zu den ersten beiden Vorabentscheidungsfragen

20. Die ersten beiden Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, gehen in Wirklichkeit

dahin, ob nach der Richtlinie 69/335 die Gesellschaftsteuer auf Beträge erhoben werden kann, die wie im vorliegenden Fall für den Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft gezahlt werden, der durch Zeichnung von Aktien erfolgt, die im Rahmen einer zu diesem Zweck vorgenommenen Kapitalerhöhung ausgegeben werden, wenn diese Beträge von der Muttergesellschaft des Erwerbers oder an Tochtergesellschaften der ihr Kapital erhöhenden Gesellschaft gezahlt werden.

21. Zudem ist klarzustellen, dass sich die Fragen nicht auf den Emissionspreis der neuen Aktien in Höhe ihres Nennwerts beziehen, sondern auf zusätzliche Beträge, die als Gegenleistung für den Erwerb eines Aktienpakets gezahlt werden, dessen tatsächlicher Wert über dem Nennwert der Aktien liegt. Wie wir gesehen haben, wird nämlich in dem Verfahren vor dem vorlegenden Gericht nicht die Besteuerung des von der EDFI gezahlten Betrages in Höhe von 166 668 000 ATS angefochten, sondern die Besteuerung des zusätzlich von der EDF gezahlten Betrages in Höhe von 5 433 332 000 ATS, der praktisch den Aufpreis für die von ihrer Tochtergesellschaft gezeichneten Aktien darstellt. Im vorliegenden Fall ist nämlich unstreitig, dass die Zahlung des Emissionspreises der neuen Aktien durch die EDFI Anlass für eine „Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art" war, die gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterliegt. Vielmehr streiten die Verfahrensbeteiligten über die Frage, ob und auf welcher Grundlage die Zahlung des Aufpreises durch die EDF gemäß der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann.

22. Die Kommission sieht in einer solchen Leistung eine „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, 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", im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie; als solche unterliege sie der Gesellschaftsteuer. Nach Ansicht der österreichischen Regierung kann dagegen die fragliche Leistung nicht von der Zahlung des Ausgabepreises der neuen Aktien getrennt werden, mit der zusammen sie das Gesellschaftsvermögen der ESTAG erhöhe, so dass auch sie gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen sei. Nach Auffassung sowohl der Kommission als auch der österreichischen Regierung ist es für die Erhebung der Steuer jedoch unerheblich, dass der Aufpreis der von der EDFI gezeichneten Aktien von ihrer Muttergesellschaft oder an die Tochtergesellschaften der ESTAG gezahlt wurde.

23. Genau zum gegenteiligen Ergebnis gelangt hingegen die ESTAG, nach deren Ansicht auf die Zahlungen der EDF keine Gesellschaftsteuer erhoben werden kann, da sie weder zu einer Erhöhung des Kapitals der ESTAG im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie noch zu einer mit „Rechten, wie sie Gesellschaftern gewährt werden", entgoltenen Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führe. Entscheidend sei außerdem, dass die fraglichen Zahlungen — anders als in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b und Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie verlangt — nicht von einem ihrer Anteils-

eigner geleistet worden und teilweise für eine andere Gesellschaft als diejenige bestimmt seien, die ihr Kapital erhöht habe.

24. Für meinen Teil bekenne ich sogleich, dass mir unter den verschiedenen Möglichkeiten, den streitigen Vorgang einzuordnen, der Ansatz der österreichischen Regierung eindeutig den Vorzug zu verdienen scheint.

25. Wie diese Regierung meine ich nämlich, dass gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie *alle Einlagen* der Steuer unterliegen, die zur Erhöhung des Kapitals und zur Erlangung von Anteilen am Kapital erbracht werden [6]. Liegt somit der tatsächliche Wert der zur Erhöhung des Kapitals ausgegebenen Aktien über ihrem Nennwert, so ist nach der fraglichen Bestimmung auch der als Gegenleistung für die Erhöhung des Kapitals und die anschließende Zeichnung der neuen Aktien etwa gezahlte Aufpreis zu besteuern.

26. Die vorstehend vertretene Auffassung wird meines Erachtens durch die Bestimmungen der Richtlinie bestätigt, in denen für die verschiedenen steuerpflichtigen Vorgänge die Besteuerungsgrundlage definiert wird. Hinsichtlich der Vorgänge der Erhöhung des Kapitals nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie sieht Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a nämlich vor, dass die Steuer *„auf den tatsächlichen Wert* der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art" erhoben wird und nicht *„auf den Nennbetrag* dieser Erhöhung" wie z. B. für den Fall der „Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen" (Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a) [7]. Ist folglich die Steuer auf den tatsächlichen Wert der Einlagen, die im Rahmen einer Kapitalerhöhung geleistet wurden, um einen Anteil am Kapital zu erlangen, zu erheben, so scheint es mir offensichtlich zu sein, dass dies auch für den zu diesem Zweck etwa gezahlten Aufpreis gelten muss.

27. Nach Klärung dieser Frage ist noch zu beurteilen, ob die fraglichen Vorgänge der Gesellschaftsteuer auch dann unterliegen, wenn der Aufpreis nicht von der Gesellschaft, die die neuen Aktien zeichnet (hier EDFI), sondern von ihrer Muttergesellschaft (hier EDF) gezahlt wird, oder wenn sie zumindest teilweise an Tochtergesellschaften der ihr Kapital erhöhenden Gesellschaft gezahlt wird (hier die operativen Gesellschaften der ESTAG). Es ist also zu

6 — Das Erfordernis der Gewährung von „Anteilen am Kapital" als Gegenleistung ergibt sich im Umkehrschluss aus Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie. Vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge des Generalanwalts Cosmas in der Rechtssache C-8/96 (Urteil des Gerichtshofes vom 11. Dezember 1997, Locamion, Slg. 1997, I-7055), der klarstellte, „[d]ie Auslegung von Buchstabe c in Verbindung mit dem nachfolgenden Buchstaben d zeigt... deutlich, dass für Einlagen, die zu einer Kapitalerhöhung führen, Anteile am Kapital gewährt werden müssen" (Nr. 36).

7 — Hervorhebung nur hier.

beurteilen, ob, wie die Kommission und die österreichische Regierung meinen, die genannten Umstände für die Besteuerung unerheblich sind oder ob sie umgekehrt, wie die ESTAG geltend macht, dazu führen, dass die Besteuerung auszuschließen ist.

28. Was zunächst den Fall angeht, in dem der Aufpreis von der Muttergesellschaft gezahlt wird, so führt dieser nach Auffassung der ESTAG zum Ausschluss der Besteuerung, weil die Gesellschaft, die die Einlage leiste, nicht als Gegenleistung einen Anteil am Kapital des begünstigten Unternehmens erhalte (der vielmehr der Tochtergesellschaft zufalle) und also nicht die Stellung eines Beteiligten erwerbe. Diese Einlage könne daher nicht steuerpflichtig sein, denn bei Erhöhung des Kapitals werde die Steuer gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c „auf den tatsächlichen Wert der *von den Gesellschaftern* geleisteten oder zu leistenden Einlagen" [8] erhoben.

29. Dieser Ansatz erscheint mir jedoch zu formalistisch und letztlich kaum überzeugend. Im fraglichen Fall würde die Zahlung der Muttergesellschaft nämlich für Rechnung der Tochtergesellschaft geleistet, um dieser die Zeichnung der mit der Kapitalerhöhung ausgegebenen Aktien zu ermöglichen. In einem solchen Fall könnte daher angenommen werden, dass die Zahlung des Aufpreises, obzwar formal von einer dritten Gesellschaft geleistet, materiell der Tochtergesellschaft zurechenbar ist, die gegen diese Zahlung das Recht erhält, die neu ausgegebenen Aktien zu zeichnen und damit die Stellung eines Beteiligten zu erlangen. In der Praxis würde sich die durch die Zahlung der Muttergesellschaft entstehende Situation nicht von derjenigen unterscheiden, die bestünde, wenn die Muttergesellschaft sich darauf beschränkte, der Tochtergesellschaft die für die Zahlung erforderlichen Mittel zur Verfügung zu stellen, da in beiden Fällen die Tochtergesellschaft die vorgesehene Gegenleistung erhielte und in beiden Fällen ein gleich hohes Darlehen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft entstünde (oder entstehen sollte).

30. Geht man über formale Kriterien hinaus, kann folglich die Ansicht vertreten werden, dass der steuerpflichtige Vorgang, wenn auch nur mittelbar, von der Tochtergesellschaft vorgenommen wird, also einer Gesellschaft, die als Gegenleistung einen Anteil am Kapital erhält. Folgt man also dieser Betrachtungsweise, so wird also der Einwand der ESTAG entkräftet, die fragliche Einlage sei nicht steuerpflichtig, weil sie von einer dritten Gesellschaft geleistet worden sei, die keine Beteiligtenstellung erworben habe.

31. 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 hervorgehoben hat, hatte der Gerichtshof nämlich bereits Gelegenheit, —

8 — Hervorhebung nur hier.

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" [9]. 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 einem Beteiligten die Einlagen zuzurechnen, die er durch Zahlung der Muttergesellschaft (für seine Rechnung) erbrachte.

32. Außerdem ist meines Erachtens offensichtlich, dass diese Auslegung erforderlich ist, um die praktische Wirksamkeit der Richtlinie zu gewährleisten und auszuschließen, dass die harmonisierte Steuer leicht umgangen werden kann. Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b 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 eine Aktienbeteiligung bei einer zu diesem Zweck vorgenommenen Erhöhung des Kapitals zu leisten sind.

9 — Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91 (Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, Randnr. 11).

33. Ähnliches gilt meines Erachtens für die Zahlung eines Teils der Einlagen an die Tochtergesellschaften der Gesellschaft, die ihr Kapital erhöht.

34. Der einzige Einwand der ESTAG gegen die Erhebung der Steuer in diesem Fall beruht nämlich auf der Überlegung, für die Einlagen werde kein Anteil am Kapital der begünstigten Gesellschaft gewährt. Dieser Einwand lässt sich leicht entkräften durch den Hinweis, wie er von der Kommission und der österreichischen Regierung denn auch vorgetragen wird, dass durch die Einlagen mittelbar stets nur die ihr Kapital erhöhende Gesellschaft begünstigt wird. Diese Gesellschaft erlangt nämlich durch die Zahlung der Einlagen an ihre Tochtergesellschaften einen sicheren wirtschaftlichen Vorteil, da sie daraus einen größeren Gewinn ziehen kann und der Wert ihrer Beteiligungen jedenfalls kräftig steigt.

35. Daher scheint mir, was den vorliegenden Fall angeht, klar, dass der Aufpreis für die neuen Aktien der ESTAG nicht schon deshalb der Besteuerung entgehen kann, weil er von der Muttergesellschaft EDF gezahlt wurde. Es ist nämlich die EDFI, die mit dem Land vereinbarte, die Beteiligung an der ESTAG zu erwerben, sich zu diesem Zweck verpflichtete, den Gesamtbetrag von 5 600 000 ATS zu zahlen und tatsächlich von der österreichischen

Gesellschaft als Gegenleistung ein erhebliches Aktienpaket erhielt. Dass ein Teil des vereinbarten Betrages (in Höhe des Aufpreises der neuen Aktien) von der EDF für Rechnung ihrer Tochtergesellschaft gezahlt wurde, erscheint mir daher für die Erhebung der Gesellschaftsteuer irrelevant. Entsprechend ist es meines Erachtens irrelevant, dass ein Teil des Betrages an die Tochtergesellschaften der ESTAG (die fast 100 % ihres Kapitals hält) floss, da diese daraus einen sicheren, wenn auch mittelbaren, wirtschaftlichen Vorteil erlangte.

Zur dritten Frage

36. Nach alledem ist meines Erachtens auf die ersten beiden Fragen zu antworten,

— dass Leistungen, die ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechts der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht selbst, sondern im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG darstellen;

— dass auch Leistungen, die ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechts der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht an die ihr Kapital erhöhende Gesellschaft, sondern an deren Tochtergesellschaften erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 darstellen.

37. Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht offensichtlich in Bezug auf den auf das Anderkonto „Gewährleistung" eingezahlten Betrag wissen, ob Leistungen, die noch nicht erbracht wurden, „Einlagen jeder Art" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 darstellen.

38. Die ESTAG schlägt vor, diese Frage zu verneinen und weist darauf hin, solange die Zuschüsse nicht an ihren Empfänger überwiesen seien, sei nicht nur nicht feststellbar, wer Empfänger sei, sondern auch, ob die Voraussetzungen für die Erhebung der Gesellschaftsteuer gegeben seien. Die Kommission trägt demgegenüber vor, die Richtlinie stelle es in den in Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a, c und d genannten Fällen den Mitgliedstaaten frei, „die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn

die Einlagen tatsächlich geleistet werden" (Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a), hindere sie aber nicht an einer früheren Erhebung. Es obliege daher den Mitgliedstaaten, festzulegen, wann die Steuer zu erheben sei, vorausgesetzt, die Erhebung werde erst dann endgültig, wenn der Steuertatbestand endgültig vorliege. Die österreichische Regierung meint schließlich, noch nicht erbrachte Einlagen könnten besteuert werden, sofern der Anspruch feststehe; sei dieser jedoch an den Eintritt von Bedingungen geknüpft, könne die Steuer nicht erhoben werden, solange diese Bedingungen nicht eingetreten seien.

39. Auch hier scheint mir die von der österreichischen Regierung vorgeschlagene Lösung die überzeugendste zu sein. Wie die Kommission hervorhebt, lässt Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Steuer auch vor Leistung der Einlagen zu erheben; dies wird meines Erachtens auch dadurch belegt, dass nach dieser Vorschrift die Steuer „auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern *geleisteten oder zu leistenden* Einlagen jeder Art" [10] zu erheben ist. Ich stimme jedoch mit der österreichischen Regierung überein, dass die Erhebung nicht vor dem Eintritt der Bedingungen erfolgen kann, die für die Erbringung der steuerpflichtigen Leistung erfüllt sein müssen; erst mit dem Eintritt dieser Bedingungen liegt nämlich der Steuertatbestand vor. Sind diese Bedingungen eingetreten und besteht mithin Anspruch auf die vereinbarten Einlagen, so können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie die Steuer sofort erheben oder erst dann erheben, „wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden".

40. Folglich ist meines Erachtens auf die dritte Frage zu antworten, dass Leistungen, die noch nicht erbracht wurden, „Einlagen jeder Art" im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 darstellen, soweit die Bedingungen, denen sie unterworfen sind, eingetreten sind.

Zur vierten Frage

41. Die vierte Frage geht schließlich dahin, ob die von der Gesellschaft zu entrichtende Gesellschaftsteuer eine von der Besteuerungsgrundlage abzugsfähigke „Last" bzw. „Verbindlichkeit" gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie ist, wonach in den Fällen von 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 abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, erhoben wird.

10 — Hervorhebung nur hier.

42. Die ESTAG schlägt vor, diese Frage zu bejahen, und macht geltend, zu den abzugsfähigen Lasten bzw. Verbindlichkeiten zählten auch die fiskalischer Art, einschließlich die aus der Unterwerfung unter die Gesellschaftsteuer. Den entgegengesetzten Standpunkt vertreten die Kommission und die österreichische Regierung, nach deren Auffassung diese Steuer bei keinem der Vorgänge, die zu ihrer Zahlung führten, einen Abzugsposten darstellen.

43. Für mich besteht kein Zweifel, dass die Zahlung der Steuer keine gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie abzugsfähige Last darstellen kann. Ohne auf diesen Punkt weiter einzugehen, halte ich es für ausreichend, darauf hinzuweisen, dass die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage der Erhebung der Steuer vorausgehen muss, deren Höhe eben von dem errechneten Betrag abhängt. Es liegt daher auf der Hand, dass der Betrag der Steuer nicht bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage berücksichtigt werden kann, ohne bereits auf Ebene der Denkgesetze, aber auch auf rechtlicher Ebene einen schweren Fehler zu begehen.

44. Folglich ist meines Erachtens auf die vierte Frage zu antworten, dass die von der Gesellschaft zu entrichtende Gesellschaftsteuer keine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" darstellt, die gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden kann.

Ergebnis

45. Nach alledem schlage ich vor, auf die Fragen des Verwaltungsgerichtshofs wie folgt zu antworten:

1. Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass Leistungen, die ein im Rahmen einer Ka-

pitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechts der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht selbst, sondern im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne dieser Bestimmung darstellen;

2. Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 ist dahin auszulegen, dass Leistungen, die ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Vorbezugsrechts der bisherigen Gesellschafter) zur Übernahme der neuen Anteile zugelassener neuer Gesellschafter nicht an die ihr Kapital erhöhende Gesellschaft, sondern an deren Tochtergesellschaften erbringt, „Einlagen jeder Art" im Sinne dieser Bestimmung darstellen;

3. Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 ist dahin auszulegen, dass Leistungen, die noch nicht erbracht wurden, „Einlagen jeder Art" im Sinne dieser Bestimmung darstellen, soweit die Bedingungen, denen sie unterworfen sind, eingetreten sind;

4. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 ist dahin auszulegen, dass die von der Gesellschaft zu entrichtende Gesellschaftsteuer keine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" darstellt, die gemäß dieser Bestimmung von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden kann.