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

In der Rechtssache C-339/99

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

Energie Steiermark Holding AG

gegen

Finanzlandesdirektion für Steiermark

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und 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

* Verfahrenssprache: Deutsch.

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 Energie Steiermark Holding AG, vertreten durch Rechtsanwalt P. Csoklich,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Stix-Hackl als Bevollmächtigte,

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

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Energie Steiermark Holding AG, vertreten durch Rechtsanwalt P. Csoklich, der Finanzlandesdirektion für Steiermark, vertreten durch H. Bavenek-Weber als Bevollmächtigte, der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten, 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 1. September 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 13. September 1999, gemäß Artikel 234 EG vier Fragen nach der Auslegung der Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und 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 Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Energie Steiermark Holding AG (nachstehend: ESTAG) und der Finanzlandesdirektion für Steiermark (nachstehend: Finanzlandesdirektion) wegen der Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch

Ausgabe neuer Aktien und der Zahlung verschiedener finanzieller Zuschüsse durch die Muttergesellschaft des neuen Gesellschafters.

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 4 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 sieht Folgendes vor:

„Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge 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;

c) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat;

d) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter, beim Ehegatten oder bei einem Kind eines Gesellschafters sowie die Aufnahme von Darlehen bei Dritten, wenn ein Gesellschafter für ein solches Darlehen Sicherheit leistet; Voraussetzung ist, dass diese Darlehen die gleiche Funktion haben wie eine Erhöhung des Kapitals.

...“

7 Artikel 5 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;

...

(2) In den Fällen des Absatzes 1 Buchstaben a) und b) können die Mitgliedstaaten für die Bestimmung des Betrages, auf den die Steuer zu erheben ist, den tatsächlichen Wert der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile zugrunde legen; dies gilt nicht für Fälle, in denen ausschließlich Bareinlagen zu leisten sind. Der steuerpflichtige Betrag darf in keinem Fall unter dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen.

..."

Nationales Recht

8 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".

9 Gemäß § 7 Absatz 1 Buchstabe a KVG wird bei einem solchen Erwerb 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.

Ausgangsrechtsstreit und Vorabentscheidungsfragen

10 Die ESTAG ist eine Aktiengesellschaft, die vor der im Ausgangsverfahren streitigen Transaktion ein Grundkapital in Höhe von 500 000 000 ATS hatte und im alleinigen Eigentum des Landes Steiermark (nachstehend: Land) stand. Sie ist an der Steirischen Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft mit 98,8 %, an der Steirischen Ferngas-Aktiengesellschaft mit 99,994 % und an der Steirischen Fernwärme GmbH mit 99,996 % der Anteile beteiligt. Sie bildet mit ihren drei Tochtergesellschaften die „ESTAG-Gruppe".

11 Am 22. und 27. Januar 1998 schlossen das Land und die Électricité de France International SA (nachstehend: EDFI), eine Tochtergesellschaft der Électricité de France (nachstehend: EDF), einen Unternehmensbeteiligungsvertrag, der im Wege einer Kapitalerhöhung der ESTAG durch Ausgabe neuer Aktien zu einer Beteiligung der EDFI an der ESTAG führen sollte.

12 Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, verpflichtete sich das Land, das Grundkapital der ESTAG um nominal 166 668 000 ATS durch Ausgabe von 166 668 Inhaberaktien von nominal je 1 000 ATS zu einem Ausgabebetrag von je 1 000 ATS zu erhöhen. Zudem verpflichtete es sich unter Ausschluss seines Vorbezugsrechts, ausschließlich die EDFI zum Bezug der neuen Aktien zuzulassen.

13 Die EDFI verpflichtete sich ihrerseits zunächst, alle neuen Aktien zu zeichnen und den Betrag von 166 668 000 ATS auf ein Konto „Kapitalerhöhung 1998" der ESTAG zu überweisen. Diese Kapitalerhöhung sollte der EDFI eine Beteiligung in Höhe von 25 % plus eine Aktie am neuen Grundkapital der ESTAG verschaffen.

14 Die EDFI verpflichtete sich ferner, zugleich mit dem Nennbetrag der neuen Aktien den Betrag von 5 083 332 000 ATS als nicht zurückzuzahlenden „Gesellschafterzuschuss" zu leisten. Dieser Betrag war auf ein Anderkonto eines Treuhänders einzuzahlen, der verpflichtet war, ihn zuzüglich Zinsen als Zuschuss an die ESTAG und/oder ihre drei erwähnten Tochtergesellschaften zu überweisen. Für den Fall, dass dem Treuhänder binnen zwei Wochen nach Ausgabe der neuen Aktien keine gemeinsame Weisung der beiden Vertragspartner vorliegen sollte, war vorgesehen, dass er den Betrag zuzüglich Zinsen an die ESTAG überweisen sollte. Nach Wahl der EDFI konnte der Zuschuss ganz oder teilweise von der EDF geleistet werden.

15 Schließlich verpflichtete sich die EDFI, zugleich mit dem Nennbetrag der neuen Aktien einen Betrag von 350 000 000 ATS auf ein Anderkonto „Gewährleistung" des genannten Treuhänders einzuzahlen. Dieses Konto sollte längstens für einen Zeitraum von zwei Jahren bestehen, während dessen die EDFI unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Rückzahlung des jeweiligen Betrages von diesem Anderkonto haben sollte. Nach einer bestimmten Frist war der gesamte bzw. der Differenzbetrag als nicht zurückzuzahlender „Gesellschafterzuschuss" vom Anderkonto „Gewährleistung" an die ESTAG oder an ihre Tochtergesellschaften zu zahlen.

16 Die Erhöhung des Grundkapitals wurde am 16. April 1998 von einer außerordentlichen Hauptversammlung der ESTAG beschlossen. In dieser Versammlung verfügte der Vertreter des Landes über eine Vollmacht, dem Bericht des Vorstands der ESTAG über eine Kapitalzufuhr durch EDFI in Höhe von 5 600 000 000 ATS zuzustimmen.

17 Wie aus den Akten des Ausgangsverfahrens hervorgeht, zahlten die EDFI und die EDF die Beträge von 166 668 000 ATS und 5 433 332 000 ATS an die im Unternehmensbeteiligungsvertrag vorgesehenen Empfänger.

18 Mit Bescheid vom 11. Mai 1998 setzte das Finanzamt für Gebühren- und Verkehrsteuern Graz (Österreich) die von der ESTAG geschuldete Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 5 600 000 000 ATS fest.

19 Die ESTAG legte gegen diesen Bescheid bei der Finanzlandesdirektion für Steiermark Berufung ein und machte geltend, nur der von der EDFI gezahlte Betrag unterliege der Gesellschaftsteuer und bei den von der EDF geleisteten Beträgen handle es sich um gesellschaftsteuerfreie „Großmutterzuschüsse".

20 Die Finanzlandesdirektion wies die Berufung mit der Begründung ab, nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 sei Bemessungsgrundlage der tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art.

21 Die ESTAG legte gegen diesen Bescheid Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ein. Zur Begründung machte sie insbesondere geltend, gemäß der Richtlinie 69/335 könne die Gesellschaftsteuer nicht erhoben werden auf Einlagen, durch die das Kapital einer Gesellschaft nicht erhöht worden sei, sowie auf Einlagen, für die keine Gesellschafterrechte oder gesellschaftergleichen Rechte gewährt worden seien, auch nicht auf Zuschüsse, die nicht von einem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, der sie zuflössen, gezahlt würden. Außerdem machte sie geltend, diese Auslegung sei umso mehr gerechtfertigt, als diese Zuschüsse nicht der Ge-

sellschaft, die ihr Kapital erhöhe, sondern deren Tochtergesellschaften zuflössen, als die Gesellschaftsteuer als Abzugsposten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden müsse und als noch nicht geleistete Einlagen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürften.

22 Das vorlegende Gericht weist im Vorlagebeschluss darauf hin, dass Einlagen, die von einem neuen Aktionär für den Erwerb von Gesellschaftsrechten, die einen Anteil am Kapital einer Gesellschaft verkörperten, geleistet würden oder zu leisten seien, selbst dann, wenn sie mittelbar, d. h. über seine Muttergesellschaft oder an die Tochtergesellschaften der Gesellschaft, an der er sich beteilige, erbracht würden, die Gegenleistung seien, die bei der Berechnung der Gesellschaftsteuer zu berücksichtigen sei, sofern diese Zahlungen wie im Ausgangsrechtsstreit Conditio sine qua non für die Aufnahme des neuen Aktionärs in die Gesellschaft gewesen seien.

23 Überdies lasse der Begriff „Einlagen jeder Art" in Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben c und d und Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 nicht nur die Differenzierung nach Geld- und Sacheinlagen, sondern auch nach unmittelbar und mittelbar geleisteten Einlagen zu. Sobald zwischen einem Zuschuss und der Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft ein Kausalzusammenhang bestehe, unterliege dieser Zuschuss gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 der Gesellschaftsteuer.

24 Angesichts der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere des Urteils vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-4/97 (Nonwoven Slg. 1998, I-6469), sei jedoch auch eine am Wortlaut orientierte Auslegung der Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 vertretbar.

25 Der Verwaltungsgerichtshof hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stellen 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 dar?

2. Stellen 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 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?

Zu den Vorlagefragen

26 Vorab ist festzustellen, dass zum einen die Beiträge, um die es in den Fragen des vorlegenden Gerichts geht, von der Muttergesellschaft des Erwerbers der ausgegebenen Aktien gezahlt wurden, während dieser selbst nur die dem Nennbetrag der erworbenen Aktien entsprechenden Beträge zahlte. Zum anderen hat das vorlegende Gericht festgestellt, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Beiträge zum Zweck des Erwerbs der neu ausgegebenen Aktien geleistet wurden und eine Conditio sine qua non für die Zulassung des neuen Aktionärs zur Beteiligung am Kapital der die Aktien ausgebenden Gesellschaft darstellten.

Zur ersten Frage

27 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „Einlagen jeder Art" finanzielle Beiträge erfasst, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese Aktien von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

28 Zur Beantwortung der so umformulierten Frage ist erstens zu prüfen, ob finanzielle Beiträge, die bei einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft gezahlt werden, aber den Nennwert dieser Erhöhung übersteigen, zugleich jedoch eine Voraussetzung für diese darstellen, in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fallen können.

29 Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer.

30 Wird bei einer Kapitalerhöhung als zwingende Voraussetzung für den Erwerb einer Kapitalbeteiligung die Zahlung eines höheren Preises verlangt, als er dem Nennwert dieser Beteiligung entspricht — wie in der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen Situation nach dem Vortrag von ESTAG geschehen — so sind die verschiedenen Beiträge, die gezahlt wurden, um diesen Preis zu erreichen, als die Einlage anzusehen, die zur Entstehung des Anspruchs auf diese Beteiligung führt, und fallen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335.

31 Diese Auslegung wird durch Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 bestätigt, wonach der tatsächliche Wert der zur Bezahlung des fraglichen Vorgangs geleisteten Einlagen die Grundlage für die Festsetzung der Gesellschaftsteuer bildet.

32 Bei einem Vorgang wie dem im Ausgangsrechtsstreit fraglichen entspricht jedoch der tatsächliche Wert der im Rahmen der Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft geleisteten Einlagen dem Nennwert der ausgegebenen Aktien zuzüglich des Wertes der erhaltenen zusätzlichen finanziellen Beiträge.

33 Folglich fallen finanzielle Beiträge wie die im Ausgangsrechtsstreit fraglichen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335, auch wenn ihr Betrag den Nennwert der vorgenommenen Kapitalerhöhung übersteigt.

34 Zweitens ist zu prüfen, ob solche Beiträge auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn sie nicht vom neuen Gesellschafter selbst, sondern von dessen Muttergesellschaft erbracht werden.

35 Hierzu macht die ESTAG geltend, angesichts des Wortlauts von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 unterlägen nur solche Einlagen der Gesellschaftsteuer, die von unmittelbaren Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft, der sie zuflössen, geleistet würden. Soweit Beiträge wie die im Ausgangsrechtsstreit fraglichen dieses Kriterium nicht erfüllten, fielen sie nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335.

36 Dieser Auslegung ist nicht zu folgen.

37 Wie aus Randnummer 11 des Urteils vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91 (Weber Haus, Slg. 1992, I-5207) hervorgeht, ist nämlich die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen.

38 Entsprechend ist für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fallen, zu untersuchen, wem ihre Zahlung zuzurechnen ist, und es genügt nicht, ihre formale Herkunft festzustellen.

39 In einer Situation wie der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen, die zum einen durch den Umstand gekennzeichnet ist, dass die Gesellschaft, die sich, um eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft zu erwerben, vertraglich zur Zahlung be-

stimmter finanzieller Beiträge verpflichtet hat, die Tochtergesellschaft der Gesellschaft ist, die diese Beiträge schließlich zahlt, und zum anderen durch den Umstand, dass die Zahlung für diese Tochtergesellschaft befreiende Wirkung hatte, ist diese Zahlung als eine solche der Tochtergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der ihr Kapital erhöhenden Gesellschaft anzusehen.

40 Zudem würde, wie der Generalanwalt in Nummer 32 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, infolge der von der ESTAG befürworteten Auslegung der Richtlinie 69/335 deren praktische Wirksamkeit beeinträchtigt, da eine Gesellschaft, die zu einem Konzern gehört, einen Vorgang, der grundsätzlich in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, durchführen könnte, ohne dass darauf Gesellschaftsteuer erhoben würde.

41 Angesichts dieser Erwägungen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „Einlagen jeder Art" finanzielle Beiträge erfasst, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

Zur zweiten Frage

42 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „Einlagen jeder Art" zusätzliche finanzielle Beiträge erfasst, wenn sie an Tochtergesellschaften der Kapitalgesellschaft gezahlt werden, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht.

43 Die ESTAG trägt vor, für die an ihre Tochtergesellschaften gezahlten Beiträge seien keine Gesellschafterrechte gewährt worden, die einen Anteil am Kapital dieser Tochtergesellschaften verkörperten, so dass es keine Rechtsgrundlage dafür gebe, diese Zuschüsse der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Demgegenüber machen die österreichische Regierung und die Kommission geltend, diese Beiträge fielen, da deren mittelbare Empfängerin die ESTAG als nahezu alleinige Aktionärin ihrer Tochtergesellschaften sei, in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335.

44 Dieser letztgenannten Auslegung ist zu folgen. Ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt, hängt nämlich nicht nur davon ab, ob er zu den in Artikel 4 dieser Richtlinie aufgezählten Vorgängen gehört, sondern, wie sich aus den Randnummern 37 und 38 dieses Urteils ergibt, auch davon, in welchem Zusammenhang er vorgenommen wird.

45 Unter den Begriff „Einlagen jeder Art" im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fällt daher jeder Beitrag, den ein neuer Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, an eine Tochtergesellschaft dieser Kapitalgesellschaft gezahlt hat, sofern sich aus den Umständen des Falles eindeutig ergibt, dass die Kapitalgesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist.

46 In einer Situation wie der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen, in der das Kapital der Gesellschaften, denen die finanziellen Zuschüsse zufließen, nahezu vollständig einer einzigen Gesellschaft gehört und diese zudem, wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, nicht nur die Anweisung zur Zahlung dieser Beiträge gibt, sondern frei bestimmen kann, welche Beträge davon die einzelnen Tochtergesellschaften erhalten sollen, und sogar entscheiden kann, der einzige Empfänger zu sein, ist diese Gesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als der eigentliche Empfänger dieser Zuschüsse anzusehen.

47 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „Einlagen jeder Art" zusätzliche finanzielle Beiträge erfasst, die ein neuer Gesellschafter nicht an die Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, sondern an Tochtergesellschaften dieser Kapitalgesellschaft zahlt, sofern sich aus den Umständen des Falles eindeutig ergibt, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kapitalgesellschaft der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist.

Zur dritten Frage

48 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob unter einer aufschiebenden Bedingung geleistete Einlagen Einlagen im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 darstellen.

49 Hierzu ist festzustellen, dass in Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 nicht festgelegt ist, wann der Gesellschaftsteuertatbestand erfüllt ist.

50 Wie jedoch der Generalanwalt in Nummer 39 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt sich aus Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335, dass die Gesellschaftsteuer auch auf zu leistende Einlagen erhoben werden kann. Einlagen, die eine natürliche oder juristische Person zu leisten verpflichtet ist und die feststehen, sind unter diese Bestimmung zu subsumieren.

51 Wenn wie im Ausgangsrechtsstreit die Einlage auf das Konto eines Dritten eingezahlt wird, aber aufgrund einer aufschiebenden Bedingung nicht feststeht, dass diese Einlage wirklich zu leisten ist, so steht die Verpflichtung des Gesellschafters zur Leistung der fraglichen Einlage erst mit Eintritt dieser Bedingung fest. Folglich ist diese Einlage erst ab diesem Zeitpunkt als Einlage im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 anzusehen.

52 Angesichts dieser Erwägungen ist auf die dritte Frage zu antworten, dass unter einer aufschiebenden Bedingung geleistete Einlagen erst nach Eintritt dieser Bedingung Einlagen im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 darstellen.

Zur vierten Frage

53 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Gesellschaftsteuer eine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 darstellt.

54 Hierzu hat der Gerichtshof in Randnummer 17 des Urteils vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-249/89 (Trave-Schiffahrtsgesellschaft, Slg. 1991, I-257) entschieden, dass im Falle eines zinslosen Darlehens, das einer Kapitalgesellschaft

von einem ihrer Gesellschafter gewährt wird, ohne dass damit besondere Lasten verbunden sind, die Gesellschaftsteuer gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 auf der Grundlage der von dieser Gesellschaft ersparten Zinsaufwendungen zu berechnen ist.

55 Aus diesem Urteil, das auf Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 entsprechend zu übertragen ist, geht eindeutig hervor, dass der Betrag der Gesellschaftsteuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen ist und daher keine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 darstellt.

56 Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass die Gesellschaftsteuer keine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 darstellt.

Kosten

57 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 1. September 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

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 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 „Einlagen jeder Art" finanzielle Beiträge erfasst, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.**

2. **Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in der Fassung der genannten Beitrittsakte ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „Einlagen jeder Art" zusätzliche finanzielle Beiträge erfasst, die ein neuer Gesellschafter nicht an die Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, sondern an Tochtergesellschaften dieser Kapitalgesellschaft zahlt, sofern sich aus den Umständen des Falles eindeutig ergibt, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kapitalgesellschaft der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist.**

3. **Unter einer aufschiebenden Bedingung geleistete Einlagen stellen erst nach Eintritt dieser Bedingung Einlagen im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in der Fassung der genannten Beitrittsakte dar.**

4. **Die Gesellschaftsteuer stellt keine „Last" bzw. „Verbindlichkeit" im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 in der Fassung der in Nummer 1 dieser Entscheidungsformel genannten Beitrittsakte dar.**

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