

URTEIL DES GERICHTSHOFES

2. Februar 1988 *

In der Rechtssache 36/86

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vom Højesteret in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Ministeriet for Skatter og Afgifter

gegen

Investeringsforeningen Dansk Sparinvest

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Richtlinie 69/335 des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten Mackenzie Stuart, des Kammerpräsidenten J. C. Moitinho de Almeida, der Richter T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot und T. F. O'Higgins,

Generalanwalt: C. O. Lenz

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

— die Investeringsforeningen Dansk Sparinvest, Berufungsbeklagte des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Rechtsanwalt Egon Høgh,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

- die dänische Regierung und das dänische Ministerium für Steuern und Abgaben als Berufungskläger des Ausgangsverfahrens, im schriftlichen Verfahren vertreten durch Laurids Mikaelson und Rechtsanwalt Elkier Andersen, in der mündlichen Verhandlung vertreten durch O. Fentz,
- die niederländische Regierung, vertreten durch den Generalsekretär E. F. Jacobs für den Außenminister,
- die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Johannes Føns Buhl,

aufgrund des Sitzungsberichts und auf die mündliche Verhandlung vom 19. Mai 1987,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Juli 1987,

folgendes

Urteil

- 1 Das Højesteret hat mit Beschluß vom 28. Januar 1986, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Februar 1986, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 69/335 des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Investeringsforeningen Dansk Sparinvest (im folgenden: Dansk Sparinvest), einem Investmentverein, und dem Ministeriet for Skatter og Afgifter (Ministerium für Steuern und Abgaben) über die Erstattung der Gesellschaftsteuer, die im Zusammenhang mit der Ausgabe von Zertifikaten durch Dansk Sparinvest erhoben worden war; diese Zertifikate repräsentieren einen prozentualen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Abteilung C von Dansk Sparinvest. Diese Abteilung ist eine selbständige Investmentgesellschaft.

- 3 Zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens ist unstrittig, daß die Abteilung C von Dansk Sparinvest eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie 69/335 ist.
- 4 1979 machten Änderungen des dänischen Rechts eine Änderung der bisher üblichen Form der Zertifikate erforderlich. Dansk Sparinvest beschloß aus diesem Anlaß, nicht nur neue Zertifikate auszustellen, sondern zugleich deren Absetzbarkeit zu verbessern. Zur Zeit der strittigen Vorgänge betrug ihr Nennwert 1 000 DKR und ihr tatsächlicher Wert 2 000 DKR. Demensprechend wurden zwei neue Zertifikate mit einem Nennwert von jeweils 1 000 DKR ausgegeben und an die Zertifikatinhaber im Umtausch gegen ein altes Zertifikat ausgeben.
- 5 Die dänische Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dieser Vorgang könne der Ausgabe von Gratisaktien oder -anteilen durch eine Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung gleichgestellt werden, und die Erhöhung des Nennkapitals stelle eine Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen im Sinne des dänischen Gesetzes dar, durch das Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 umgesetzt wird. Gegen diese Entscheidung erhob Dansk Sparinvest Klage.
- 6 Nach Auffassung des als Berufungsgericht mit dieser Rechtssache befaßten Højesteret wirft der Rechtsstreit Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts auf; dieses Gericht hat das Verfahren daher bis zur Vorabentscheidung des Gerichtshofes über folgende Fragen ausgesetzt:
- „1) Sind die Artikel 10 und 11 der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, von Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie andere Steuern oder Abgaben auf die in den Artikeln 10 und 11 genannten Vorgänge zu erheben als die Gesellschaftsteuer und die in Artikel 12 genannten Abgaben?
- 2) Ist Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie dahin auszulegen, daß Voraussetzung für die Erhebung der Gesellschaftsteuer gemäß dieser Vorschrift eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals durch Zuführung der in der Vorschrift genannten Vermögenswerte ist, oder dürfen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer allein aufgrund einer Erhöhung des Nennkapitals erheben? „

- 7 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts, des Verfahrens und der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

Zur ersten Frage

- 8 Die erste Frage des Højesteret geht dahin, ob die Artikel 10 und 11 der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen sind, daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, von Kapitalgesellschaften andere Steuern oder Abgaben auf die in Artikel 10 und 11 genannten Vorgänge zu erheben als die Gesellschaftsteuer und die in Artikel 12 genannten Abgaben.
- 9 In der letzten Begründungserwägung der Präambel zur Richtlinie 69/335 heißt es, daß die Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden, gefährdet und daß infolgedessen die Aufhebung dieser Steuern erforderlich ist. Artikel 12 der Richtlinie ist somit dahin auszulegen, daß er, wie sich aus den Artikeln 10, 11 und 12 im Zusammenhang gesehen ergibt, eine abschließende Liste der anderen Steuern oder Abgaben als der Gesellschaftsteuer aufstellt, die von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in den Artikeln 10 und 11 genannten Vorgängen erhoben werden können.
- 10 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß die Artikel 10 und 11 der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen sind, daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, von Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie andere Steuern oder Abgaben auf die in Artikel 10 und 11 genannten Vorgänge zu erheben als die Gesellschaftsteuer und die in Artikel 12 genannten Abgaben.

Zur zweiten Frage

- 11 Die zweite Frage des Højesteret geht dahin, ob Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, daß er nur für Erhöhungen des Gesellschaftskapitals durch Zuführung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gilt, oder ob die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer allein aufgrund einer Erhöhung des Nennkapitals erheben dürfen.

- 12 Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 in der Fassung des Artikels 1 der Richtlinie 85/303 des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 156, S. 23) bestimmt:

„Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 % 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.

...“

- 13 Artikel 4 Absatz 2 Unterabsatz a betrifft die Vorgänge, durch die eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals aus Eigenmitteln der Gesellschaft vorgenommen wird. Ein Vorgang im Sinne dieser Vorschrift ist die Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen in Gesellschaftskapital. Eine solche Übertragung setzt voraus, daß zwei Vermögensmassen vorhanden sind, nämlich das Gesellschaftskapital als getrennte und eigenständige Vermögensmasse, die eine Sicherheit für die Geschäftspartner der Gesellschaft darstellt und Zeugnis für ihre Wirtschaftskraft ablegt, einerseits, und die Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen andererseits, bei denen es sich um Mittel handelt, über die die Anteilseigner verfügen können, die aber nicht mehr unter ihrer Kontrolle stehen, wenn sie dem Gesellschaftsvermögen zugeführt worden sind. Dies ist ein Vorgang, der, wie es im Urteil des Gerichtshofes vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (Felicitas Rickmers-Linie KG & Co./Finanzamt für Verkehrsteuern, Slg. 1982, 2771) heißt, der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital ist, der zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beiträgt.

- 14 Im Fall einer Investmentgesellschaft wie Dansk Sparinvest dagegen besteht nur eine einzige Vermögensmasse, die alle ihre Vermögenswerte umfaßt. Bei einem Vorgang der hier vorliegenden Art bleiben das Gesellschaftsvermögen der Investmentgesellschaft und der Anteil der einzelnen Zertifikatinhaber an diesem Vermögen dieselben wie vor dem betreffenden Vorgang. Unter diesen Umständen kann von einer Übertragung der in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a aufgeführten Werte,

die zu einer Kapitalerhöhung führt, nicht gesprochen werden, und es ist festzustellen, daß der Vorgang nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beiträgt.

- 15 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, daß er nur auf eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen Anwendung findet und daß die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer nicht allein aufgrund einer Erhöhung des Nennkapitals, die nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beiträgt, erheben dürfen.

Kosten

- 16 Die Auslagen der dänischen Regierung, der niederländischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Højesteret mit Beschluß vom 28. Januar 1986 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1) Die Artikel 10 und 11 der Richtlinie 69/335 sind dahin auszulegen, daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, von Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie andere Steuern oder Abgaben auf die in Artikel 10 und 11 genannten Vorgänge zu erheben als die Gesellschaftsteuer und die in Artikel 12 genannten Abgaben.

- 2) Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 ist dahin auszulegen, daß er nur auf eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen Anwendung findet und daß die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer nicht allein aufgrund einer Erhöhung des Nennkapitals, die nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beiträgt, erheben dürfen.

Mackenzie Stuart Moitinho de Almeida Koopmans

Everling

Bahlmann

Galmot

O'Higgins

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 2. Februar 1988.

Der Kanzler

Der Präsident

P. Heim

A. J. Mackenzie Stuart