

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

CARL OTTO LENZ

vom 7. Juli 1987

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

A — Sachverhalt

1. Der Beklagte des beim obersten dänischen Gericht anhängigen Verfahrens — aus dem es zu der jetzt zu behandelnden Vorlage gekommen ist — ist eine dänische Investmentgesellschaft mit vier Abteilungen, die offenbar (auch buchhalterisch) selbständig geführt werden und — wie uns versichert wurde — nach dänischem Recht als eigenständige Gesellschaften mit selbständigem Vermögen anzusehen sind. Die Abteilung C des Beklagten — um Vorgänge in ihrem Rahmen geht es im Ausgangsverfahren — ist ein akkumulierender Fonds, das heißt, es wird der Nettogewinn, der erzielt wird mit Hilfe der dieser Abteilung gehörenden Papiere, nicht ausgeschüttet, sondern er vergrößert automatisch das Vermögen dieser Abteilung (das sich im übrigen nach dem Kurswert der vorhandenen Papiere und dem Umfang flüssiger Mittel bemißt). Jeder Inhaber eines auf einen Nennbetrag lautenden Zertifikats hat einen Anteil an diesem Vermögen, und seine Größe (nach der sich der Kurswert der Zertifikate bestimmt) wird ermittelt, indem das Gesamtvermögen durch die Zahl der Zertifikate geteilt wird (dies alles läßt sich der Satzung des Vereins, insbesondere den Artikeln 15, 18 und 19, entnehmen).

2. Im Dezember 1979 lag der Kurswert der Zertifikate der Abteilung C des Beklagten offenbar bei 200. Weil — so die Ausführun-

gen des Beklagten im Verfahren — die Form der Zertifikate nicht mehr dem Gesetz entsprach und deshalb neue Zertifikate ausgegeben werden mußten, wurde dieser Anlaß auch dazu benutzt, den Kurs der Zertifikate, der für etwaige Interessenten wichtig ist, herabzusetzen. Zu diesem Zweck wurden die alten Zertifikate eingezogen und ohne Zuzahlung irgendeiner Summe die doppelte Anzahl Zertifikate mit gleichem Nennwert neu ausgegeben, was tatsächlich dazu führte, daß der Kurs danach bei 100 lag.

3. Für den dänischen Fiskus stellte dieser Vorgang, der an die Ausgabe von Gratisaktien bei Aktiengesellschaften erinnerte, einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand gemäß § 4 Nr. 3 des dänischen Gesellschaftsteuergesetzes vom 23. Mai 1973 dar, wonach Gesellschaftsteuer fällig wird bei Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen. Dementsprechend wurde vom Beklagten Gesellschaftsteuer verlangt, und es wurde diese auch im Juni 1980 entrichtet (wobei es zum Abzug der Steuern kam, die in den Vorjahren bei der Ausgabe von Zertifikaten nach deren jeweiligem Kurswert zu entrichten waren).

4. Da der Beklagte der Meinung ist, es könne in seinem Falle nicht von einer *Umwandlung* von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gesprochen werden und es sei auch nicht zu einer *Erhöhung* des Gesellschaftskapitals gekommen (weil das Gesellschaftskapital mit dem jeweiligen Vermögen der Abteilung C identisch sei), klagte er auf

Rückzahlung der entrichteten Gesellschaftsteuer, und er bekam dabei auch zunächst — durch ein Urteil des Østre Landsret (Landgericht Ost) vom 28. März 1983 — recht.

5. Daraufhin wurde das Problem von dem dänischen Ministerium für Steuern und Abgaben vor den Højesteret (Obersten Gerichtshof) gebracht. Weil das erwähnte dänische Gesetz ergangen ist zur Durchführung der Richtlinie des Rates 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 „betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital“¹ und weil davon auszugehen ist, daß die genannte Gesetzesbestimmung dieselbe Tragweite hat wie der Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie (er spricht von einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen), hielt es das angerufene Gericht für angezeigt, vor Erlaß eines den Rechtsstreit abschließenden Urteils die Richtlinie auslegen zu lassen. Es setzte daher durch Beschluß vom 28. Januar 1986 das bei ihm anhängige Verfahren aus und bat gemäß Artikel 177 des EWG-Vertrages um die Beantwortung folgender Fragen:

- „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 Artikel 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?“

6. Hierzu haben sich schriftlich (zum Teil auch mündlich) die Parteien des Ausgangsverfahrens (das erwähnte Ministerium zugleich im Namen der dänischen Regierung), die niederländische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften geäußert. Was den Inhalt dieser Stellungnahmen angeht, so darf ich dazu jetzt zunächst auf den Sitzungsbericht verweisen.

B — Stellungnahme

Nach meinem Dafürhalten ist zu den aufgeworfenen Problemen diese Wertung angebracht:

7. 1. Festzuhalten ist vorweg, daß zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens kein Streit darüber besteht, daß die *Abteilung C des Beklagten als Kapitalgesellschaft* im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie Nr. 69/335/EWG anzusehen ist und daß es deshalb darauf ankommt, wie die Besteuerungstatbestände der Richtlinie im Hinblick auf einen Vorgang wie den im Ausgangsverfahren zur Debatte stehenden auszudeuten sind. Jedenfalls wurde vom Højesteret nicht danach gefragt, ob die Richtlinie (die in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen spricht, deren Kapital oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind) auch rechtlich selbständige *Abteilungen* einer Gesellschaft erfaßt, und es besteht daher kein Anlaß, diesem Aspekt des Falles, der am Schluß der mündlichen Verhandlung noch gestreift wurde, weiter nachzugehen.

¹ — ABl. L 249 vom 3. 10. 1969, S. 25 ff.; in der Fassung der Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassungen der Verträge — ABl. L 73 vom 27. 3. 1972, S. 93.

8. 2. Zu der *ersten Frage* nach der Unzulässigkeit anderer als der dort ausdrücklich genannten Steuern haben alle am Verfahren Beteiligten eine positive Beantwortung vorgeschlagen, und dem kann man sich nur anschließen, wenn man sich den Wortlaut der drei dort angeführten Bestimmungen in Verbindung mit der Gesamtstruktur der Richtlinie und ihrer Begründung vor Augen hält.

9. So ist von Bedeutung, daß der Artikel 10 den Mitgliedstaaten vorschreibt, nur die in der Richtlinie gekennzeichnete Gesellschaftsteuer zu erheben, und daß dafür die in Artikel 4 der Richtlinie charakterisierten Elemente maßgeblich sind. Weiter ist von Interesse, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 11 Buchstabe a (an den im vorliegenden Fall gedacht werden könnte) keine Steuer irgendwelcher Art auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktienanteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere erheben. Andererseits ist von Belang, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 12 in Abweichung von den Artikeln 10 und 11 Steuern erheben können; es wird dazu aber sofort klar, daß keiner dieser — offensichtlich erschöpfend gemeinten — Punkte für das Ausgangsverfahren von irgendeinem Interesse ist. Schließlich kann noch auf die letzte Begründungserwägung hingewiesen werden, aus der sich eindeutig ergibt, daß die Mitgliedstaaten andere indirekte Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer nicht beibehalten können, sondern sie — weil andernfalls die Zielsetzungen, die mit den in der Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden, gefährdet würden — aufzuheben haben.

10. 3. In der *zweiten Frage* des Højesteret geht es um die Auslegung des Artikels 4 der Richtlinie, der bekanntlich in seinem Absatz 1 die Vorgänge kennzeichnet, die der Gesellschaftsteuer unterliegen müssen, und

dessen Absatz 2 Sachverhalte nennt, die von den Mitgliedstaaten, wenn dies für richtig gehalten wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können. Geklärt werden soll, wie der Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a zu verstehen ist (in dem von der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gesprochen wird), ob dafür die Erhöhung des *Nominalkapitals* ausreichend ist (die bei dem Beklagten des Ausgangsverfahrens erfolgt sein soll, obgleich sich an seiner Vermögensstruktur nichts geändert hat) oder ob es entscheidend auf die *Zuführung* der in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a genannten Vermögenswerte ankommt, was wohl bedeutet Zuführung durch besonderen Akt eines Organs der Gesellschaft im Sinne einer Überführung besonderer Vermögensteile in das haftende Kapital.

11. Für die zuletzt genannte Ausdeutung setzte sich vor allem der Beklagte des Ausgangsverfahrens, im Grunde aber auch — mit einer etwas nuancierteren Stellungnahme — die Kommission ein. Eine Beantwortung der Frage im Sinne der an erster Stelle angeführten Möglichkeit dagegen hält der Kläger des Ausgangsverfahrens für richtig wie wohl auch die niederländische Regierung, die meinte, in den Niederlanden würde bei solchen Vorgängen (das heißt bei der Inkorporierung von Gewinnen, Rücklagen und Rückstellungen, auf die eine Steuer noch nicht gezahlt worden ist, in das Kapital einer Gesellschaft) zweifellos Gesellschaftsteuer fällig.

12. a) Für die Lösung dieses Problems ist meines Erachtens von beträchtlichem Gewinn die grundsätzliche Feststellung, daß der Artikel 4 der Ratsrichtlinie, in dem die für die Gesellschaftsteuer in Betracht kommenden Vorgänge aufgeführt sind, *restriktiv auszulegen* ist und daß dies insbesondere für seinen Absatz 2 gilt, der eine unterschiedliche Handhabung durch die Mitgliedstaaten zuläßt, wodurch ohnehin die Erreichung des Zieles, den freien Kapitalverkehr durch

gleichartige Besteuerung zu fördern, erschwert wird.

13. Zu der genannten Feststellung kann man sich einmal berechtigt fühlen angesichts bestimmter Äußerungen der am Erlaß der Richtlinie beteiligten Gemeinschaftsorgane Wirtschafts- und Sozialausschuß und Parlament. So ist bezeichnend, daß in der Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses betont wurde, daß es möglich sein müßte, die indirekten Steuern auf Kapitalansammlungen, deren Aufkommen gering sei, und die in einem rationellen Steuersystem keinen Platz mehr hätten, *aufzubeheben*, und daß in ihr auch bedauert wurde, daß es nicht möglich ist, auch die Gesellschaftsteuer abzuschaffen, wo es doch in wirtschaftlicher Hinsicht kaum gerechtfertigt sei, die Ansammlung von Kapital zu besteuern². Desgleichen ist bemerkenswert, daß in einer Entscheidung des Parlaments festgehalten wurde, die völlige Beseitigung der Gesellschaftsteuer wäre die beste Lösung, und daß zu der vorgeschlagenen Lösung vermerkt wurde, sie stelle einen wesentlichen Schritt in Richtung auf dieses Ziel dar³.

14. Zum anderen spricht für die von mir für richtig gehaltene grundsätzliche Einstellung, was in der Begründung der Richtlinie des Rates 85/303/EWG vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG zu lesen ist, nämlich: Es seien die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftsteuer für den Zusammenschluß und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig; sowie: Im Interesse der Belebung der Investitionen erscheine als beste Lösung die *Abschaffung* der Gesellschaftsteuer⁴. Daraus kann ohne weiteres gefolgert werden, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber schon bei Erlaß der Richtlinie Nr. 69/335/EWG einen Stand-

punkt für richtig gehalten hat, den auch die beiden anderen erwähnten Gemeinschaftsorgane grundsätzlich eingenommen haben.

15. *b)* Ausgehend von der genannten grundsätzlichen Einstellung und vom *Wortlaut* des Artikels 4 Absatz 2 Buchstabe a (der in einem solchen Falle besonderes Gewicht hat) drängt sich die Annahme auf, die Vorschrift habe — wenn sie von der *Erhöhung* des Kapitals durch *Umwandlung* von Gewinnen etc. spricht — nur Fälle im Auge, bei denen in einer Gesellschaft zwei getrennte Kapitalmassen existieren (die in der Buchhaltung besonders ausgewiesen sind und eventuell in öffentlichen Registern festgehalten werden) und bei denen durch einen speziellen Geschäftsvorgang eine Verschiebung zwischen den Kapitalmassen mit gesellschaftsrechtlicher Wirkung auch nach außen erfolgt (so daß den Anteilseignern die Verfügung über das derart zugeführte Kapital nicht mehr ohne weiteres möglich ist und deshalb, was die Kapitalseite angeht, von einer „Verstärkung des Wirtschaftspotentials“ einer Gesellschaft gesprochen werden kann — wie dies im Urteil in der Rechtssache 207/81⁵ geschehen ist).

16. Schwerlich hingegen kann danach an Vorgänge wie den im Ausgangsverfahren zu behandelnden gedacht werden, also an den Fall einer Gesellschaft, die nur *eine* Vermögensmasse kennt, die jeweils — was von vornherein so festgelegt ist — durch Gewinne und dergleichen anwächst und bei der es lediglich zu einer Veränderung des Nominalkapitals kommt, also des *Verteilungsschlüssels* für die Bestimmung des Umfangs der einzelnen Anteile, ohne daß dies — weil die Anteile der jeweiligen Inhaber insgesamt unverändert bleiben — unmittelbare gesellschaftsrechtliche Auswirkungen hat. Auch wenn in einem solchen Fall tatsächlich der Gesamtnominalwert aller Anteile besonders in der Buchführung festgehalten wird (was in bezug auf den Beklag-

2 — ABl. 133 vom 22. 7. 1965, S. 2232; daß es beim Wirtschafts- und Sozialausschuß sogar zu einem — allerdings abgelehnten — Änderungsantrag kam, die fakultativen Besteuerungstatbestände des Artikels 4 Absatz 2 überhaupt wegfällen zu lassen, sei am Rande ebenfalls vermerkt.

3 — ABl. 119 vom 3. 7. 1965, S. 2057.

4 — ABl. L 156 vom 15. 6. 1985, S. 23.

5 — Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81, Felicitas Rickmers-Linie KG & Co./Finanzamt für Verkehrsteuern in Hamburg, Slg. 1982, S. 2771.

ten des Ausgangsverfahrens — wenn ich recht sehe — im Verfahren umstritten blieb) und wenn es, was die Änderung der Zertifikate anbelangt, eines Beschlusses der Generalversammlung bedurfte, berechtigt dies allein doch nicht dazu, von einer Erhöhung des Kapitals im Sinne der Richtlinie zu sprechen. Kommt es zu der Besteuerung eines solchen Vorganges, so muß vielmehr eher an den Artikel 11 der Richtlinie gedacht werden, nach dem es gerade untersagt ist, eine Steuer auf die *Ausfertigung*, die *Ausgabe* und das *Inverkehrbringen* von Wertpapieren zu erheben.

17. c) Dem läßt sich noch hinzusetzen, daß es sicher ohne weiteres denkbar erscheint, auch Vermögenszuwächse, wie sie bei einem akkumulierenden Fonds erfolgen, einer Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Klar ist jedoch, daß dies besondere Vorschriften erforderlich machen würde. Weil sie in der Richtlinie fehlen und die Berechnungsvorschrift des Artikels 5 der Richtlinie auf einen solchen Fall offensichtlich nicht zugeschnitten ist, kann man sich so nur in der Schlußfolgerung bekräftigt fühlen, daß Vorgänge wie die im Ausgangsverfahren zu behandelnden von der Richtlinie nicht erfaßt werden.

18. Vermögenszuwächse finden bei einem akkumulierenden Fonds in einer Vielzahl von Vorgängen während des ganzen Jahres statt. Da sicher nicht bei jedem von ihnen die Verwirklichung eines Steuertatbestandes angenommen werden kann, hätte also bestimmt werden müssen, auf welchen Zeitpunkt es bei einer derartigen Gesellschaft ankommt. Dazu findet sich indessen in der Richtlinie keine Präzisierung.

19. Andererseits dürfte es schwerlich sinnvoll sein, lediglich an eine Änderung des Nominalwertes der ausgegebenen Zertifikate anzuknüpfen. Für die Besteuerung in

Betracht kommende Gesellschaften könnten sie ja einfach unterlassen und sich so ohne weiteres der Besteuerung entziehen. Sie hätten auch — der Beklagte hat es anhand einiger Beispiele, die seinen schriftlichen Bemerkungen beigelegt waren, gezeigt — die Möglichkeit, je nach dem von ihnen angestrebten Kursniveau auf die Bemessung der Steuer Einfluß zu nehmen, was sicher nicht ohne weiteres akzeptabel erscheint.

20. d) Demgegenüber — auch das sei noch gezeigt — vermögen einige vom Kläger für seinen Standpunkt vorgebrachte Argumente nichts Entscheidendes.

21. Dies gilt einmal für den Hinweis darauf, daß die Richtlinie Nr. 69/335/EWG — wie der bereits angeführte Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b zeigt — alle möglichen Kapitalgesellschaften erfaßt (weswegen nicht ausschlaggebend sein könne, ob nach den Buchführungsvorschriften verschiedene Vermögensmassen zu unterscheiden seien), sowie für die Bezugnahme auf den Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe c, nach dem es auf den Nennbetrag einer Kapitalerhöhung ankommt.

22. Tatsächlich kann aus der Erkenntnis, daß die Richtlinie — was die betroffenen Gesellschaften angeht — einen weiten Anwendungsbereich hat, nicht einfach geschlossen werden, daß bei jeder derartigen Gesellschaft, ungeachtet ihrer Strukturierung, auch Vorgänge denkbar sind, wie sie in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie unter Verwendung ganz bestimmter Kriterien umschrieben sind.

23. Was andererseits den Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe c anbelangt, so erscheint es nicht nur grundsätzlich verfehlt, aus einer Bestimmung über die *Berechnung* der Steuer Maßgebliches zur Auslegung der Vorschrift gewinnen zu wollen, die die Steuertatbestände

umschreibt. Klar ist überdies, daß die genannte Vorschrift (die ausschließen will, daß auf den *Kurswert* der bei einer Kapitalerhöhung ausgegebenen Papiere abgestellt wird) auf Vorgänge wie den jetzt interessierenden nicht so richtig paßt.

24. Entsprechendes ist weiterhin anzunehmen für die Bezugnahme auf die Begründung der Richtlinie (in der es an einer Stelle heißt, die Harmonisierung der Steuern auf die Ansammlung von Kapital müsse so konzipiert werden, daß die budgetären Auswirkungen für die Mitgliedstaaten auf ein Minimum beschränkt werden) und die Erkenntnis, daß die Gesellschaftsteuer in Dänemark (wie sich der vom Minister dem Parlament gegenüber abgegebenen Erklärung entnehmen läßt) unter anderem an die Stelle der Stempelsteuer getreten ist (die Vorgänge wie den jetzt interessierenden offenbar durchaus erfaßte).

25. Sicherlich kann der angeführte Begründungsteil allein nicht eine Ausweitung der vorgesehenen Besteuerungstatbestände rechtfertigen und dies — ganz abgesehen von dem Erfordernis einer restriktiven Auslegung, das sich eingangs ergeben hat — nicht zuletzt deshalb, weil die Begründung auch zeigt, daß es natürlich, was bei Harmonisierungsvorgängen ganz klar ist, nicht in jedem Fall bei dem status quo ante bleiben kann.

26. Wenn andererseits davon auszugehen ist, daß ein Zertifikatumsaustausch wie der vom

vorlegenden Gericht zu beurteilende für das frühere Stempelsteuergesetz relevant gewesen wäre, so kann dies für die Ausdeutung der Gemeinschaftsrichtlinie nichts Maßgebliches ergeben, weil sie auf die Emission von Titeln nicht abstellt⁶ und weil es ihr zufolge — im Interesse der Rechtsvereinheitlichung zur Erleichterung des Kapitalverkehrs — zur Beseitigung besonderer nationaler Steueratbestände kommen muß.

27. Gleichermassen unerheblich ist schließlich der Hinweis darauf, daß die vom Beklagten verfolgten Ziele auch von einer Aktiengesellschaft wahrgenommen werden könnten, wie auch die Erkenntnis, daß Gesellschaften wie der Beklagte, was sich der gesetzgeberischen Entwicklung entnehmen lasse, steuerlich den Aktiengesellschaften oder den GmbHs angenähert worden seien.

28. Wesentlich ist eben, daß der Beklagte nicht die Form einer Aktiengesellschaft hat, sondern davon wesentlich abweichend strukturiert ist (nämlich so, daß nicht verschiedene Kapitalmassen vorhanden sind, die unterschiedlichen Regelungen unterliegen). Sollte im übrigen in Dänemark tatsächlich die erwähnte gesetzgeberische Entwicklung zu verzeichnen sein (bezeichnen derweise wurde ja nur von einer steuerlichen *Annäherung* gesprochen), so berechtigt dies natürlich nicht zu der Annahme, daß eine solche Annäherung oder Gleichstellung auch auf Gemeinschaftsebene und gerade bei der Gesellschaftsteuer für angebracht gehalten wurde.

C — Schlußantrag

Aufgrund dieser Überlegungen kann ich nur vorschlagen, auf die Anfrage vom Højesteret so zu antworten:

6 — Siehe Artikel 11.

29. „a) Die Artikel 10 und 11 der Richtlinie des Rates Nr. 69/335/EWG 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.

30. b) Der Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie ist so zu verstehen, daß danach Gesellschaftsteuer nur erhoben werden kann, wenn es zu einer Erhöhung des besonders ausgewiesenen Gesellschaftskapitals durch ausdrückliche Zuführung der in der Vorschrift genannten Vermögenswerte kommt, während eine bloße Erhöhung des Nennkapitals in Form einer nominellen Erhöhung des Zertifikatbestandes nicht ausreicht.“