BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

6. Oktober 2010 *

In der Rechtssache C-487/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Tribunal Supremo (Spanien) mit Entscheidung vom 24. September 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 30. November 2009, in dem Verfahren

Inmogolf SA

gegen

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin C. Toader, des Richters L. Bay Larsen und der Richterin A. Prechal (Berichterstatterin),

Generalanwalt: Y. Bot,
Kanzler: R. Grass,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

gemäß Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach der Gerichtshof durch mit Gründen versehenen Beschluss entscheiden kann,

nach Anhörung des Generalanwalts

folgenden

Beschluss

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. 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, im Folgenden: Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Inmogolf SA (im Folgenden: Inmogolf) und der Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Generaldirektion für Abgaben des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen der Autonomen Gemeinschaft Murcia) über die Erstattung einer Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 11 der Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten erheben keine Steuer irgendwelcher Art:

a) auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten;

…“

4 In Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie heißt es:

„In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten Folgendes erheben:

a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Börsenumsatzsteuern;

…“

Nationales Recht

5 Das Gesetz 24/1988 vom 28. Juli 1988 über den Wertpapierhandel (BOE Nr. 181 vom 29. Juli 1988, S. 23405) in der durch das Gesetz 18/91 vom 6. Juni 1991 (BOE Nr. 136, vom 7. Juni 1991, S. 18665, im Folgenden: Gesetz 24/1988) geänderten Fassung sieht in Art. 108 vor:

„(1) Die Übertragung von Wertpapieren ist unabhängig davon, ob sie zum Handel auf einem amtlichen Sekundärmarkt zugelassen sind, von der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte und der Umsatzsteuer befreit.

(2) Unter Ausnahme von der Bestimmung des vorhergehenden Absatzes unterliegen im Rahmen der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte als ‚entgeltliche vermögensrechtliche Übertragungen' der Steuer:

1. Übertragungen auf einem Sekundärmarkt sowie der Erwerb auf einem Primärmarkt infolge der Ausübung von Bezugsrechten und des Umtauschs von Schuldverschreibungen in Aktien von Wertpapieren, die Bruchteile des Gesellschaftskapitals oder des Vermögens von Gesellschaften, Fonds, Personenvereinigungen oder anderen Körperschaften verkörpern, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus inländischem Grundvermögen bestehen, wenn der Erwerber infolge der Übertragung bzw. des Erwerbs die Alleininhaberschaft an diesem Vermögen oder zumindest eine Stellung erwirbt, die ihm die Ausübung der Kontrolle über diese Körperschaften ermöglicht.

   Bei Handelsgesellschaften gilt die Kontrolle als erworben, wenn unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung am Gesellschaftskapital von mehr als 50 % erreicht wird.

   Bei der Berechnung des Anteils von 50 % der aus Grundvermögen bestehenden Aktiva wird mit Ausnahme von Grundstücken und Bauplätzen Grundvermögen nicht berücksichtigt, das Teil des Umlaufvermögens von Körperschaften bildet, deren einziger Gesellschaftszweck in der Ausübung unternehmerischer Tätigkeiten des Baus oder der Bauträgerschaft besteht.

2. Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen, die für die Einbringung von Grundvermögen im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft oder der Erhöhung ihres Kapitals erworben wurden, sofern zwischen der Einbringung und der Übertragung nicht mehr als ein Jahr vergangen ist.

In den vorstehenden Fällen findet der für entgeltliche Übertragungen von Grundvermögen maßgebliche Steuersatz auf den Wert der betreffenden Vermögensgegenstände Anwendung, der nach den Regeln berechnet wird, die in den geltenden Bestimmungen über die Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte enthalten sind."

6 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist es Ziel des Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988, eine mögliche Umgehung der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen im Zusammenhang mit Übertragungen von Grundvermögen zu verhindern, die durch den unmittelbaren Erwerb von Wertpapieren verschleiert sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

7 In einer öffentlichen Urkunde vom 20. August 1993 erwarb Inmogolf, eine Aktionärin der Inmobiliaria La Manga SA, von einem anderen Aktionär 49 Aktien des letztgenannten Unternehmens zu einem Preis von 49 000 ESP und erlangte somit eine Beteiligung von über 50 % an deren Gesellschaftskapital.

8 Die öffentliche Urkunde wurde am 22. April 1997 bei dem Servicio Territorial de Cartagena (regionale Verwaltung von Cartagena) der Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia zusammen mit einer Selbstveranlagung der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte eingereicht. In dieser Urkunde wurden eine Bemessungsgrundlage von 972 999 989 ESP — die dem Gesamtwert des Grundvermögens der Inmobiliaria La Manga SA entsprach — und eine Steuerschuld von 58 378 799 ESP angegeben, wenn auch unter dem Vorbehalt, dass diese Angabe vorsorglich erfolge, da die Übertragung gemäß Art. 108 Abs. 1 des Gesetzes 24/1988 steuerfrei sei.

9 Am 31. Dezember 1997 beantragte Inmogolf die Schlussveranlagung der Steuer und die Erstattung des gezahlten Betrags unter Berufung auf den in Art. 108 Abs. 1 des Gesetzes 24/1988 vorgesehenen Befreiungstatbestand. Der Antrag wurde mit Entscheidung der Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia vom 17. April 1998 zurückgewiesen. Mit Entscheidung vom 30. April 1998 nahm diese Verwaltung eine Nachveranlagung über Säumniszuschläge in Höhe von 28 910 297 ESP vor.

10 Da die gegen diese Entscheidungen eingelegten Einsprüche ebenso erfolglos blieben wie die anschließende Klage gegen die Zurückweisung dieser Einsprüche, legte Inmogolf schließlich eine Kassationsbeschwerde bei dem vorlegenden Gericht ein, in deren Rahmen sie eine Verletzung der Art. 11 Buchst. a und 12 der Richtlinie geltend macht.

11 Da das Tribunal Supremo der Ansicht ist, dass für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits die Auslegung der Richtlinie erforderlich sei, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verbietet angesichts dessen, dass die Richtlinie in Art. 11 Buchst. a die Steuer auf den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art verbietet und in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a den Mitgliedstaaten lediglich gestattet, pauschal oder nicht pauschal erhobene Börsenumsatzsteuern zu erheben, und angesichts dessen, dass Art. 108 des Gesetzes 24/1988, obwohl er eine allgemeine Regel der Befreiung von der Umsatzsteuer sowie der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen für die Übertragung von Wertpapieren vorsieht, derartige Vorgänge der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen als entgeltliche vermögensrechtliche Übertragungen unterwirft, wenn sie Teile des Gesellschaftskapitals von Unternehmen betreffen, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus Grundvermögen bestehen, und der Erwerber infolge dieser Übertragung eine Position erlangt, die es ihm ermöglicht, die Kontrolle über das Unternehmen auszuüben, ohne dabei zwischen Vermögensverwaltungsgesellschaften und Gesellschaften, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, zu unterscheiden, die Richtlinie die

automatische Anwendung von Bestimmungen von Mitgliedstaaten wie Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988, der bestimmte Übertragungen von Wertpapieren besteuert, durch die die Übertragung von Grundvermögen verschleiert wird, auch dann, wenn die Umgehung der Besteuerung nicht beabsichtigt war?

2. Verbietet die Richtlinie, falls ein auf die Umgehung gerichteter Wille nicht erforderlich sein sollte, das Bestehen von Vorschriften wie das spanische Gesetz 24/1988, das eine Besteuerung des Erwerbs der Mehrheit des Kapitals von Gesellschaften vorsieht, deren Aktiva mehrheitlich aus Grundvermögen bestehen, obwohl es sich um Gesellschaften handelt, die vollständig wirtschaftlich tätig sind, und obwohl das Grundvermögen nicht von der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft getrennt werden kann?

Zu den Vorlagefragen

12 Nach Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof, wenn die Antwort auf eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann, durch Beschluss entscheiden, der mit Gründen zu versehen ist.

13 Nach Ansicht des Gerichtshofs ist dies in der vorliegenden Rechtssache der Fall.

14 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Richtlinie und insbesondere deren Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. a einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der in Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988 entgegenstehen, die zum Zweck der Verhinderung der Steuerumgehung im Rahmen der Übertragung von Grundvermögen durch das Zwischenschalten gesellschaftsrechtlicher Formen Übertragungen von Wertpapieren der Steuer auf

vermögensrechtliche Übertragungen unterwirft, wenn diese Übertragungen Teile des Gesellschaftskapitals von Unternehmen betreffen, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus Grundvermögen bestehen, und der Erwerber infolge einer derartigen Übertragung eine Position erlangt, die es ihm ermöglicht, die Kontrolle über das in Rede stehende Unternehmen auszuüben, und zwar selbst in den Fällen, in denen zum einen die Umgehung der Steuer nicht beabsichtigt war und zum anderen es sich um Gesellschaften handelt, die vollständig wirtschaftlich tätig sind, und das Grundvermögen nicht von der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaften getrennt werden kann.

15 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie klar unterscheiden zwischen der Ausgabe von Wertpapieren, die keiner anderen Steuer oder Abgabe als der Wertpapiersteuer unterliegen darf, und der Übertragung von Wertpapieren, die im Gegensatz dazu einer solchen Steuer oder Abgabe unterliegen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2009, HSBC Holdings und Vidacos Nominees, C-569/07, Slg. 2009, I-9047, Randnr. 34).

16 Was zunächst Art. 11 Buchst. a der Richtlinie betrifft, ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht, dass eine Abgabe wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende auf eine Wertpapierausgabe im Sinne dieser Bestimmung erhoben wird. Diese Bestimmung kann daher nicht als einer solchen Abgabe entgegenstehend angesehen werden.

17 Was sodann die Frage betrifft, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Abgabe im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie einführt, trifft es zwar zu, dass — wie die spanische und die ungarische Regierung im Wesentlichen vortragen — vom wirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet eine Abgabe wie die im Ausgangsverfahren fragliche als eine Abgabe angesehen werden kann, die sich in Wirklichkeit auf das Grundvermögen bezieht, das den Wertpapieren zugrunde liegt. Wie sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt und wie auch die Europäische Kommission anmerkt, ist jedoch der Entstehungstatbestand einer derartigen Abgabe die Übertragung von Wertpapieren. Wenn aber der Entstehungstatbestand einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren fraglichen in der Durchführung eines spezifischen Vorgangs der in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie genannten Art liegt, ist eine derartige Abgabe als unter diese Bestimmung fallend anzusehen

(vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. März 2005, Optiver u. a., C-22/03, Slg. 2005, I-1839, Randnr. 32).

18 Zu Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten die Erhebung einer Abgabe auf die Übertragung von Wertpapieren unabhängig davon erlaubt, ob die Gesellschaft, die diese Wertpapiere ausgegeben hat, zum Börsenverkehr zugelassen ist und ob die Übertragung dieser Wertpapiere über die Börse oder direkt zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber erfolgt ist (Urteil vom 7. September 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Slg. 2006, I-7271, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung). Außerdem lässt diese Bestimmung den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Sätze der in dieser Bestimmung genannten Abgaben frei zu bestimmen (Urteil Organon Portuguesa, Randnr. 24).

19 Ebenso ist festzustellen, dass Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie — wie die spanische, die ungarische und die niederländische Regierung sowie die Kommission zu Recht ausführen — einer Abgabe nicht entgegensteht, die dieselben Eigenschaften wie die im Ausgangsverfahren fragliche hat. Diese Auslegung wird sowohl durch den Wortlaut dieser Bestimmung bestätigt, der keine Angaben zu den Voraussetzungen enthält, unter denen die Mitgliedstaaten Abgaben auf die Übertragung von Wertpapieren erheben dürfen, als auch durch den Umstand, dass die Richtlinie die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten die Ansammlung von Kapital indirekten Steuern unterwerfen dürfen, abschließend harmonisiert hat (Urteil HSBC Holdings und Vidacos Nominees, Randnr. 25). Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie zeigt aber eindeutig, dass eine Wertpapierübertragung im Sinne dieser Bestimmung als solche keinen Vorgang der Ansammlung von Kapital darstellt, den der Unionsgesetzgeber durch den Erlass der Richtlinie einer Unionsregelung unterwerfen wollte.

20 Selbst wenn daher Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie als solcher einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, ist jedoch ergänzend festzustellen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befugnis — wie die Kommission zu Recht bemerkt — von den Mitgliedstaaten unter Beachtung der durch den AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten auszuüben ist (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 5. März 2009, UTECA, C-222/07, Slg. 2009, I-1407, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung). Da jedoch das Vorabentscheidungsersuchen nicht die Auslegung der Grundfreiheiten zum Gegenstand hat und außerdem die Vorlageentscheidung keine Angaben zu einer möglichen Anwendung von Regeln, in denen diese Freiheiten verankert sind, auf eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens enthält, ist es nicht Sache des Gerichtshofs, über eine Auslegung dieser Freiheiten im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens zu befinden.

21 Folglich ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie und insbesondere ihre Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. a einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der in Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988 nicht entgegenstehen, die zum Zweck der Verhinderung der Steuerumgehung im Rahmen der Übertragung von Grundvermögen durch das Zwischenschalten gesellschaftsrechtlicher Formen Übertragungen von Wertpapieren der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen unterwirft, wenn diese Übertragungen Teile des Gesellschaftskapitals von Unternehmen betreffen, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus Grundvermögen bestehen, und der Erwerber infolge einer derartigen Übertragung eine Position erlangt, die es ihm ermöglicht, die Kontrolle über das in Rede stehende Unternehmen auszuüben, und zwar selbst in den Fällen, in denen zum einen die Umgehung der Steuer nicht beabsichtigt war und zum anderen es sich um Gesellschaften handelt, die vollständig wirtschaftlich tätig sind, und das Grundvermögen nicht von der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaften getrennt werden kann.

Kosten

22 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital und insbesondere deren Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. a stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der in Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988 vom 28. Juli 1988 über den Wertpapierhandel in der durch das Gesetz 18/91 vom 6. Juni 1991 geänderten Fassung nicht entgegen, die zum Zweck der Verhinderung der Steuerumgehung im Rahmen der Übertragung von Grundvermögen durch das Zwischenschalten gesellschaftsrechtlicher Formen Übertragungen von Wertpapieren der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen unterwirft, wenn diese Übertragungen Teile des Gesellschaftskapitals von Unternehmen betreffen, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus Grundvermögen bestehen, und der Erwerber infolge einer derartigen Übertragung eine Position erlangt, die es ihm ermöglicht, die Kontrolle über das in Rede stehende Unternehmen auszuüben, und zwar selbst in den Fällen, in denen zum einen die Umgehung der Steuer nicht beabsichtigt war und zum anderen es sich um Gesellschaften handelt, die vollständig wirtschaftlich tätig sind, und das Grundvermögen nicht von der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaften getrennt werden kann.

Unterschriften