SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON

vom 7. Juni 1988 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft das Zusammenspiel von Gesellschafts- und Steuerrecht. Im Vereinigten Königreich können die Anknüpfungspunkte einer juristischen Person unter diesen beiden Rechtsgebieten auseinanderfallen. Der Begriff der „Incorporation" erlaubt es nach dortigem Verständnis, die Registrierung einer Gesellschaft, deren Ausdruck der satzungsmäßige Sitz ist, und ihre Staatszugehörigkeit von ihrem steuerlichen Sitz zu unterscheiden. Auf die Möglichkeit dieser Unterscheidung geht der Ausgangsrechtsstreit zurück.

2. Zwischen dem Recht der Mitgliedstaaten besteht in dieser Hinsicht ein erheblicher Unterschied, der durch die Unterschiede im Inhalt der Referenzbegriffe noch verschärft wird. Dadurch hervorgerufene Schwierigkeiten ließen sich nur durch eine Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene oder durch Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten überwinden. Der Gerichtshof legt das Gemeinschaftsrecht jedoch nach seinem derzeitigen Stand aus. Das Umfeld des Rechtsstreits, anläßlich dessen die Queen's Bench Division des High Court Sie angerufen hat, verlangt, so wie es sich aus den Akten ergibt, gewisse allgemeine Bemerkungen, um eine Antwort auf die gestellten Fragen suchen zu können. Diese werfen schwierige Probleme der Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen auf dem Gebiet der Niederlassung auf, die der Gerichtshof bisher noch nicht ins Auge gefaßt hat. Es geht um den Anspruch einer Gesellschaft auf Ausübung der Niederlassungsfreiheit, insbesondere um die Voraussetzungen, von denen der Herkunftsstaat, in dem sich auch weiterhin der satzungsmäßige Sitz befindet, die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat abhängig machen darf.

3. Fällt eine solche Verlegung unter die im EWG-Vertrag garantierte Niederlassungsfreiheit? Sich niederlassen heißt, sich in eine nationale Wirtschaft integrieren [1]. Unstrittig enthält so die Niederlassung im Sinne des EWG-Vertrags zwei Seiten: Die tatsächliche Ansiedlung und die wirtschaftliche Tätigkeit, beides nicht notwendig auf Ewigkeit, aber doch auf Dauer [2].

4. Die Niederlassungsfreiheit der Artikel 52 bis 58 EWG-Vertrag gilt für die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben [3]. Die Niederlassungsfreiheit kann auf zweierlei Weise verwirklicht werden [4]. Einerseits können Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften gegründet werden; man spricht dann von Sekundärniederlassung. In ihrem Urteil vom 4. Dezember 1986, Kommis-

* Aus dem Französischen übersetzt.

1 — Schapira J., le Tallec G., Blaise J. B.: *Droit européen des affaires,* PUF, Thémis, 1984, S. 534.

2 — Siehe z. B. Renauld J.: *Droit européen des sociétés,* Bruxelles, Bruylant et Vander, 1969, S. 2.08; Colomès M.: *Le droit de l'établissement et des investissements dans la CEE,* Paris, Delmas J.: 1971, S. 78; Burrows F.: *Free Movement in European Community Law,* Oxford, Clarendon Press, 1987, S. 187.

3 — Artikel 58 Absatz 1.

4 — Siehe z. B. Temple Lang J.: The right of establishment of companies and free movement of capital in the European Economic Community, in: Lafave W. R. und Hey P. (Hrsg.): *International Trade, Investment and Organization,* University of Illinois Press, 1967, S. 302 f.

sion/Bundesrepublik Deutschland [5], wird klargestellt, daß eine Niederlassung im Falle einer ständigen Präsenz vorliegt, selbst wenn diese

„lediglich durch ein Büro wahrgenommen wird, das von dem eigenen Personal des Unternehmens oder von einer Person geführt wird, die zwar unabhängig, aber beauftragt ist, auf Dauer für dieses Unternehmen wie eine Agentur zu handeln" [6].

Andererseits kann es sich um die Gründung einer neuen Gesellschaft handeln oder die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung, der häufig dem wahren Gesellschaftssitz gleichgestellt wird. Hier geht es dann um die Hauptniederlassung. So konnte man schreiben, daß die Geschäftsleitung kein rechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher Begriff [7] sei und daß sie sich dort finde, wo die Gesellschaftsorgane die für deren Geschäft wesentlichen Entscheidungen träfen [8].

5. Der Begriff der Niederlassung ist selbst wesentlich wirtschaftlich [9]. Er verlangt immer ein tatsächliches wirtschaftliches Band [10]. Die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung, die eher nach wirtschaftlichen als nach juristischen Kriterien zu beurteilen ist [11], gehört dann zum Niederlassungsrecht, wenn es um die konkrete Lokalisierung des wirtschaftlichen Schwerpunkts der Gesellschaft [12] geht. Der Begriff der Geschäftsleitung entspricht nicht nur der Ansiedlung der wesentlichen Verwaltungsstellen, sondern auch und vielleicht vor allem dem Ort, von dem aus die Gesellschaft tatsächlich gelenkt wird [13]. Der wahre Gesellschaftssitz ist herkömmlicherweise der Sitz der Geschäftsleitung der Gesellschaft, da dies der Ort ist, wo die Entscheidungen über die unabhängige Tätigkeit getroffen werden und von dem aus sie ihre Impulse bezieht; mit anderen Worten ist dies das Zentrum der Ausübung dieser Tätigkeit [14].

6. Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten entschieden über die Frage, ob die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft eine Niederlassung im Sinne des EWG-Vertrags darstellt. Für die Daily Mail and General Trust PLC ist dies der Fall. Unter Berufung auf die Artikel 52 bis 58 EWG-Vertrag und auf das allgemeine Programm zur Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit [15] hält sie die Lokalisierung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat für hinreichend, um eine „tatsächliche und dauerhafte Verbindung" [16] mit dessen Wirtschaft herzustellen, was dann eine „Niederlassung" im Sinne des EWG-Vertrags sei. Das Vereinigte Königreich hält dagegen, der Wechsel des Sitzes einer Gesellschaft stelle keine solche Niederlassung dar. Er führe nicht notwendig zu einer Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit, zumal eine Gesellschaft gegebenenfalls Sekundärniederlassungen gründen könne. Nach Auffassung der Kommission schließlich ist es, vom Fall der Liquidierung abgesehen, Sache des nationalen Rechts, zu bestimmen, ob eine Gesellschaft ihren Sitz verlegen könne. Artikel 52 betreffe den Fall, daß ein nationales Recht die Verlegung des Sitzes einer Gesell-

5 — Urteil vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 205/84, Kommission/Bundesrepublik Deutschland, Slg. 1986, 3755.

6 — Randnr. 21.

7 — Schwartz M.: *Le droit d'établissement des sociétés commerciales dans le traité instituant la Communauté économique européenne, Genf,* édictions médicine et hygiène, 1963, S. 61.

8 — U. Everling, *The Right of Establishment in the Common Market,* Commerce Clearing House, 1964, S. 75.

9 — Renauld J.: a. a. O., S. 2.19 und 2.35.

10 — Harding R. W.: Freedom of establishment and the rights of companies, *Current legal problems,* 1963, S. 162 f.

11 — Renauld J., a. a. O., S. 2.43.

12 — Ibid., S. 2.44.

13 — Ibid., S. 2.31.

14 — Goldman B./Lyon-Caen A.: *Droit commercial européen,* 4. Aufl., Dalloz 1983, S. 357.

15 — ABl. vom 15. 1. 1962, S. 36.

16 — Ausdruck aus Abschnitt I dieses Programms.

schaft ohne Verlust der Staatszugehörigkeit erlaube.

7. Ich sehe das Problem anders. Der Begriff der Geschäftsleitung ist schlecht in den Griff zu bekommen. Selbst wenn er den Treffpunkt des Verwaltungsrats bezeichnet, liefert er doch kein hinreichendes Anknüpfungskriterium. So hat man feststellen können, daß es aufgrund des Fortschritts der Kommunikationsmittel nicht mehr erforderlich ist, förmliche Treffen des Verwaltungsrats abzuhalten. Fernschreiber, Fernsprecher und Fernkopierer erlauben es jedem Verwaltungsratsmitglied, seine Ansicht darzulegen und an der Entscheidungsfindungsfindung ohne körperliche Anwesenheit an einem bestimmten Ort mitzuwirken. Treffen des Verwaltungsrats, an dem alle Mitglieder per Fernsehen teilnehmen, werden bald zum täglichen Leben der Gesellschaften gehören. Außerdem kann sich der Verwaltungsrat an einem beliebigen Ort treffen, der in keiner Weise einen echten Zusammenhang mit dem Entscheidungszentrum der Gesellschaft aufweist [17]. Der Treffpunkt des Verwaltungsrats kann daher für sich allein kein Kriterium darstellen, das die sichere Bestimmung des Sitzes der Geschäftsleitung erlaubt. Diese Bestimmung kann aus keiner formellen juristischen Beurteilung folgen, sie muß vielmehr eine Vielzahl von faktischen Elementen berücksichtigen, deren jeweilige Tragweite je nach Art der fraglichen Gesellschaft variieren kann.

8. Die Entscheidung, ob die Verlegung der Geschäftsleitung eine Niederlassung im Sinne des EWG-Vertrags darstellt, verlangt daher die Berücksichtigung eines ganzen Bündels von Faktoren. Den ersten Rang nimmt dabei sicherlich der Treffpunkt der Gesellschaftslenker ein, der herkömmlicherweise mit dem Ort identisch ist, an dem die allgemeine Geschäftspolitik der Gesellschaft festgelegt wird. Unter bestimmten Umständen können diese Faktoren jedoch weder ausschließlich noch auch nur entscheidend sein. Möglicherweise muß man den Wohnsitz der wesentlichen Lenker berücksichtigen, den Ort der Hauptversammlungen, der Aufbewahrung der Verwaltungs- und Buchhaltungsunterlagen, der wesentlichen Abwicklung des finanziellen, insbesondere des Bankverkehrs. Diese Aufzählung kann nicht abschließend sein. Ihren Elementen kann ein unterschiedliches Gewicht je nachdem zukommen, ob es sich beispielsweise um eine Produktions- oder eine Investitionsgesellschaft handelt. Im letzteren Fall kann es durchaus legitim sein, auf den Markt, auf dem die Gesellschaft im wesentlichen ihre wirtschaftlichen oder Börsentransaktionen abwickelt, und auf deren Umfang abzustellen.

9. Im Lichte ihres Urteils Leclerc [18] läßt sich sagen, daß das Gemeinschaftsrecht keine Hilfe gewährt, wenn sich aus objektiven Umständen ergibt, daß eine bestimmte Tätigkeit ausgeübt wird, um eine gesetzliche Regelung zu umgehen [19]. So dürfte man eine Berücksichtigung des Umstandes nicht ausschließen, daß eine Gesellschaft ihre Tätigkeit im wesentlichen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ausübt, in den sie ihre Geschäftsleitung verlegen will. Ein solcher Umstand kann gegebenenfalls darauf hindeuten, daß es sich nicht um eine wahre Niederlassung handelt, insbesondere, wenn die Verlegung der Geschäftsleitung zur Folge hat, diese Gesellschaft der Anwendung eines Rechts zu entziehen, das sonst auf sie anwendbar wäre. Das glaube ich Ihren Urteilen van Binsbergen [20] und Knoors [21] entnehmen zu können. Allgemein bleibt dem nationalen Gericht die Beurteilung überlas-

17 — Rivier J.-M.: Rapport général: La résidence fiscale des sociétés, *Cahiers de droit fiscal international*, Bd. LXXIIa, S. 44.

18 — Urteil vom 10. Januar 1985 in der Rechtssache 229/83, Association des Centres distributeurs Edouard Leclerc u. a./SARL „Au blé vert" u., Slg. 1985, 1.

19 — Randnr. 27 des Urteils Leclerc.

20 — Urteil in der Rechtssache 33/74, Slg. 1974, 1299.

21 — Urteil in der Rechtssache 115/78, Slg. 1979, 399.

sen, ob in einem gegebenen Fall nun unter den gegebenen Umständen Rechtsmißbrauch oder Gesetzesumgehung vorliegen und ob erforderlichenfalls die Anwendung des Gemeinschaftsrechts auszuschließen ist.

10. Ergibt sich aber aus einer angemessenen Würdigung des Gesamtzusammenhangs, daß die Verlegung der Geschäftsleitung tatsächlich eine Niederlassung im Sinne des EWG-Vertrags darstellt, dann stellt sich die Frage, ob eine solche Verlegung von der Zustimmung der nationalen Behörden abhängig gemacht werden darf und ob diese sie aus steuerlichen Gründen versagen können.

11. Im allgemeinen — so verhält es sich in den meisten Mitgliedstaaten — kann die Verlegung der Geschäftsleitung im Sinne des wahren Gesellschaftssitzes nur durch Liquidierung der Gesellschaft und Neugründung im Gaststaat erreicht werden. Diese Lösung des „bürgerlichen Todes" der Gesellschaft führt zum Abschluß ihrer Steuerrechnung am Tage der Liquidierung sowohl für die bereits entstandene Steuerschuld wie auch für alles das, wofür der Steuertatbestand noch nicht erfüllt ist. Auf diese Art wird Wertzuwachs versteuert, selbst wenn keine Veräußerung vorliegt. Für solche Mitgliedstaaten könnte die Verlegung der Geschäftsleitung einer Gesellschaft ohne Verlust der Rechtspersönlichkeit und der Staatszugehörigkeit aufgrund einer in Artikel 220 EWG-Vertrag vorgesehenen zwischenstaatlichen Übereinkunft erfolgen.

12. Für die Ausübung einer Grundfreiheit des EWG-Vertrags darf keine vorherige Zustimmung verlangt werden. So darf ein Mitgliedstaat eine Gesellschaft nicht an der Ausübung ihres Niederlassungsrechts mit der Begründung hindern, diese Ausübung führe zu einem Verlust an Steuereinnahmen, die aufgrund der künftigen Tätigkeit der Gesellschaft anfallen würden, wenn diese diesem Staat unterstellt bliebe.

13. Dennoch steht das Gemeinschaftsrecht bei seinem derzeitigen Stand dem nicht entgegen, daß ein Mitgliedstaat den Abschluß der Steuerrechnung einer Gesellschaft anläßlich der Verlegung der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft verlangt, selbst wenn ihre Liquidierung nicht gefordert wird. Es ist allgemein anerkannt, daß es nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn das nationale Recht die Liquidierung als Voraussetzung der Emigration einer Gesellschaft fordert[22]. Es wäre paradox, wenn ein Staat, der die Liquidierung nicht fordert, gemeinschaftsrechtlich hinsichtlich seiner Steueransprüche benachteiligt würde, wo doch sein Gesellschaftsrecht den gemeinschaftlichen Zielen auf dem Gebiet des Niederlassungsrechts entspricht. Eine nach dem Recht eines Mitgliedstaats, in dem die steuerliche Untertänigkeit[23] sich nach dem Sitz der Geschäftsleitung richtet, gegründete Gesellschaft wird ihren satzungsmäßigen Sitz und ihre Staatszugehörigkeit in diesem Staat selbst nach Verlegung ihres Sitzes, genauer ihrer Verwaltung, in einen anderen Staat beibehalten. Aus den angegebenen Gründen kann dies beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts jedoch nicht das Recht der nationalen Behörden ausschließen, steuerlich Folgerungen zu ziehen, die denen vergleichbar sind, die anderswo aus der Liquidierung gezogen werden.

14. Wenn Sie mir folgen, dann müssen diese Gesichtspunkte es Ihnen erlauben, auf die erste und die dritte Frage der Queen's Bench Division des High Court zu antwor-

22 — Renauld J., a. a. O., S. 2.47.

23 — Ausdruck von J.-M. Rivier, a. a. O., S. 15.

ten. Jede Antwort auf die vierte Frage wird gegenstandslos. Die zweite Frage erfordert keine langen Ausführungen. Wenn Artikel 58 Absatz 1 für die Anwendung der Bestimmungen des EWG-Vertrags über das Niederlassungsrecht die Gesellschaften den natürlichen Personen gleichstellt, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind, dann ist eine solche Gleichstellung offenkundig nicht absolut; ebenso wie das Vereinigte Königreich und die Kommission halte ich dafür, daß die Richtlinie 73/148 des Rates auf juristische Personen keine Anwendung findet.

15. Ich schlage daher vor, für Recht zu erkennen:

1) Die Verlegung der Geschäftsleitung einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat kann eine Form der Ausübung des Niederlassungsrechts darstellen; dem nationalen Gericht bleibt es vorbehalten, anhand faktischer Gesichtspunkte zu prüfen, ob eine solche Verlegung die tatsächliche Einbettung der Gesellschaft in die wirtschaftliche Tätigkeit des Gaststaats mit sich bringt.

2) Es widerspricht dem Gemeinschaftsrecht, wenn ein Mitgliedstaat die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat durch Verlegung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung von einer vorherigen Zustimmung abhängig macht.

3) Hingegen widerspricht es dem Gemeinschaftsrecht nicht, wenn ein Mitgliedstaat einer bisher dort niedergelassenen Gesellschaft wegen ihrer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat durch Verlegung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung den Abschluß ihrer Steuerrechnung für den Teil ihres Gesellschaftsvermögens auferlegt, der von der Verlegung betroffen ist, soweit er auf den Tag der Verlegung berechnet ist.

4) Die Richtlinie 73/148/EWG des Rates gilt nur für natürliche Personen.