SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON vom 12. Dezember 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Das Finanzgericht Münster legt Ihnen zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor, die die Besteuerungsgrundlage der indirekten Steuer auf die Ansammlung von Kapital betreffen, wie sie durch die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 [1] (im folgenden: die Richtlinie) harmonisiert worden ist.

2. Der Sachverhalt läßt sich wie folgt zusammenfassen: Im Jahre 1971 schloß die Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (im folgenden: Firma Ingersoll) mit ihrer Tochtergesellschaft, der Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (im folgenden: Klägerin), deren Alleingesellschafterin sie übrigens ist, einen „Organschafts- und Ergebnisabführungsvertrag". Nach diesem Vertrag verpflichtet sich die Firma Ingersoll, die Handelsbilanzergebnisse — Gewinne oder Verluste — ihrer Tochtergesellschaft zu übernehmen. In den Wirtschaftsjahren 1975 bis 1978 erzielte die Klägerin Gewinne, die auf ihre Muttergesellschaft übertragen wurden. Dagegen erlitt sie ab dem Wirtschaftsjahr 1979/80 [2] Verluste, die von der Firma Ingersoll übernommen wurden. Auf diese Verlustübertragungen erhob das Finanzamt Hagen gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVStG) Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 %. Nach dieser Vorschrift gelte nämlich die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch ihre Muttergesellschaft aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags als eine der Gesellschaftsteuer unterliegende Leistung. Die Klägerin erhob gegen den Bescheid des Finanzamts Klage beim Finanzgericht Münster und machte vor diesem Gericht geltend, daß § 2 KVStG im Widerspruch zu Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie stehe. Nach dieser Vorschrift kann der Gesellschaftsteuer unterworfen werden: „die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen [3], sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen".

3. Das Finanzgericht Münster hat Ihnen daher zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die im wesentlichen dahin gehen, ob Artikel 4 der Richtlinie „unmittelbare Wirkung" entfaltet und ob die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch ihren Gesellschafter aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags der Gesellschaftsteuer unterliegt.

4. Nicht zum ersten Mal fragt Sie ein nationales Gericht nach der „unmittelbaren Wirkung" von Artikel 4 der Richtlinie [4], jedoch hatten Sie aus verschiedenen Gründen noch keinen Anlaß, sich zu dieser Frage zu äußern. Allerdings haben Sie im Urteil in der Rechtssache Dansk Sparinvest entschieden,

* Originalsprache: Französisch.

1 — Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249 vom 3.10.1969, S. 25).

2 — Nach dem Vorlagebeschluß läuft das Wirtschaftsjahr vom 1. Dezember eines Jahres bis zum 30. November des nächsten Jahres.

3 — Die Besteuerung von Erhöhungen des Kapitals ist in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie vorgesehen.

4 — Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81, Felicitas, Slg. 1982, 2771; vgl. auch das Urteil vom 25. Mai 1989 in der Rechtssache 15/88, SpA Maxi Di, Slg. 1989, 1391.

daß die maßgeblichen Artikel der Richtlinie

„dahin auszulegen [sind], daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, von Kapitelgesellschaften ... 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" [5].

Die in Artikel 4 der Richtlinie enthaltene Aufzählung der Vorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können, ist somit abschließend. Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, keine anderen indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital einzuführen, als in der Richtlinie vorgesehen sind, ist daher eine unbedingte Verpflichtung.

5. Ferner sind die Bestimmungen des Artikels 4 — davon kann man sich durch ihre bloße Lektüre überzeugen — meines Erachtens in jeder Hinsicht genau.

6. Generalanwalt Lenz hat im übrigen in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 15/88 ausgeführt, daß das Verbot des Artikels 11 der Richtlinie eindeutig und auch hinreichend genau sei, so daß sich die Marktteilnehmer nach Ablauf der Umsetzungsfrist auf diese Vorschrift hätten berufen können [6].

7. Ich schlage Ihnen daher vor, auf die erste Frage zu antworten, daß sich ein Steuerpflichtiger seit dem 1. Januar 1972 vor einem nationalen Gericht gegenüber einem Mitgliedstaat unmittelbar auf Artikel 4 der Richtlinie berufen kann.

8. Was die zweite Frage betrifft, haben Sie bereits entschieden, daß

„nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen" [7].

9. Die Besonderheit des Ergebnisabführungsvertrags besteht darin, daß er an die Stelle des dem Wirtschaftsleben eigenen Risikos eine gewisse Sicherheit treten läßt, da die Tochtergesellschaft — und ihre Gläubiger — die Gewißheit haben, daß die Gesellschaft unabhängig von dem Ergebnis der Geschäftstätigkeit weder Gewinne noch Verluste verzeichnen kann. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen [8] ausführt, liegt das Problem nicht darin, ob der Ergebnisabführungsvertrag selbst zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der betreffenden Gesellschaft führt — wie ist die Sicherheit im Leben eines Unternehmens bewerten? —, sondern darin, ob die aufgrund dieses Vertrages erfolgenden Verlustübernahmen der Gesellschaftsteuer unterliegende Vorgänge darstellen oder nicht.

10. Meines Erachtens sollte das Kriterium der Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft für die Überlegungen maßgeblich sein. Dieses Kriterium führt zu einer Unterscheidung. Erleidet nämlich eine Gesellschaft Verluste und schließt sie *nachträglich* einen Ergebnisabführungsvertrag, so werden ihre Verluste eben dadurch von ihrem Gesellschafter übernommen, so daß ihr Wirtschaftspotential zu diesem Zeitpunkt verstärkt wird, selbst wenn eventuelle spätere Gewinne dann nicht der Gesellschaft,

5 — Tenor des Urteils vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86, Slg. 1988, 409.

6 — Schlußanträge vom 15. Februar 1989, Nr. 5.

7 — Urteil in der Rechtssache 270/81, a. a. O., Randnr. 16; siehe auch das Urteil in der Rechtssache 36/86, a. a. O., Randnr. 14.

8 — Nr. 5.3, S. 7 der französischen Fassung.

sondern ihrem Gesellschafter zugute kommen. Ein solcher Vorgang kann wegen der von ihm bewirkten Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Werden die Verluste dagegen nicht vor Abschluß des Vertrages über die Verlustübertragung, sondern nach seinem Zustandekommen festgestellt, so ändert dies nichts am Wirtschaftspotential der Gesellschaft, weil *von vornherein* feststand, daß sich die Verluste oder Gewinne letztlich nicht auf die Gesellschaft selbst auswirken würden. Eine solche Verlustübertragung kann deshalb nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Eine nationale Regelung, wonach Verlustübertragungen in allen Fällen dieser Steuer unterliegen, wäre nicht mit Artikel 4 der Richtlinie vereinbar. Ich schlage Ihnen vor, die zweite Frage in diesem Sinn zu beantworten.

11. Ich beantrage daher, wie folgt für Recht zu erkennen:

„1) Seit dem 1. Januar 1972 kann sich ein Steuerpflichtiger vor den nationalen Gerichten gegenüber einem Mitgliedstaat unmittelbar auf Artikel 4 der Richtlinie 69/337 vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital berufen.

2) Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, daß danach eine nationale Regelung, wonach auf die Übertragung der Verluste einer Kapitalgesellschaft auf einen Gesellschafter aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags Gesellschaftsteuer zu erheben ist, unzulässig ist, soweit diese Verluste nach Vertragsabschluß eingetreten sind."