SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 14. Mai 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In diesem Verfahren hat der Bundesfinanzhof zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b 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; nachstehend: Richtlinie) vorgelegt:

1) Erlaubt Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG den Mitgliedstaaten auch die Besteuerung solcher Leistungen, die nicht von einem Gesellschafter, sondern von einer Personenvereinigung, an der der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist, aufgrund eines mit der Gesellschaft abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrages bewirkt werden?

2) Sollte Nr. 1 zu bejahen sein: Wird die nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG steuerbare Leistung bereits mit dem zivilrechtlich wirksamen Abschluß des Gewinnabführungsvertrages oder erst mit der Gewinnabführung als solcher bewirkt?

2. Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie gehört zu den Vorgängen, die ein Mitgliedstaat der Gesellschaftsteuer unterwerfen kann,

„die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen [englische Fassung: provision of services] eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen".

Es ist darauf hinzuweisen, daß die französische Fassung der Richtlinie nicht speziell von „provision of services" spricht, sondern allgemein von

„l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé ..."

Ähnlich spricht auch die deutsche Fassung von „Leistungen", ein Begriff, der sowohl Zahlungen als auch die Leistung von Diensten umfassen kann.

Sachverhalt

3. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Weber Haus GmbH & Co. KG, ist eine

* Originalsprache: Deutsch.

Kommanditgesellschaft mit Sitz in Rheinau-Linx, die als Gesellschafter zwei natürliche Personen (Herrn und Frau Weber) und eine GmbH (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft) hat, wobei letztere der unbeschränkt haftende Gesellschafter ist. Herr und Frau Weber halten auch 99 % der Anteile an einer GmbH, ebenfalls mit Sitz in Rheinau-Linx, die als „Hans Weber Fertighausbau GmbH" firmiert (nachstehend: GmbH). Am 1. Januar 1977 schloß die Klägerin mit der GmbH einen (als Organschaftsvertrag bezeichneten) Vertrag, der zwischen den beiden Firmen eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Zusammenarbeit in der Weise vorsah, daß die GmbH in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert wurde. Ich werde die Struktur aufgrund dieses Vertrages „Organschaft" nennen. In dem Organschaftsvertrag heißt es, daß die finanzielle Eingliederung dadurch gesichert ist, daß die Geschäftsanteile von Herrn und Frau Weber an der GmbH Bestandteil des „Betriebsvermögens" der Klägerin sind. Der Vertrag bestimmt auch, daß die Klägerin alle Gewinne der GmbH erhält und deren Verluste insgesamt übernimmt. Entsprechend dem Vertrag führte die GmbH an die Klägerin den gesamten Jahresgewinn 1977, d. h. 5 666 634 DM, ab. In dem Ausgangsverfahren geht es um die Frage, ob diese Abführung — wie die Finanzbehörden geltend machen — gemäß den nationalen Rechtsvorschriften zur Durchführung von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterliegt.

4. Auf den ersten Blick mag es überraschend erscheinen, daß eine Kommanditgesellschaft als Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie behandelt werden soll. Die Richtlinie bestimmt jedoch im Anschluß an die Definition der verschiedenen Gruppen von Kapitalgesellschaften gemäß Artikel 3 Absatz 1 in Artikel 3 Absatz 2:

„Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten."

Die deutschen Rechtsvorschriften behandeln eine Kommanditgesellschaft offensichtlich entsprechend dieser Bestimmung als Kapitalgesellschaft, sofern sie wie die Klägerin als unbeschränkt haftenden (oder haftende) Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft im strengen Sinne hat (vgl. Randnr. 3 des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache 270/81, Felicitas/Finanzamt für Verkehrsteuern, Slg. 1982, 2771). Wie die Kommission ausführt, entspricht diese Behandlung der Richtlinie 90/605/EWG des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluß bzw. den konsolidierten Abschluß (ABl. 1990, L 317, S. 60), die den Anwendungsbereich dieser Richtlinien auf solche Gebilde ausdehnte.

Erste Frage

5. Die erste Frage geht im wesentlichen dahin, ob Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer auf Gewinne erheben dürfen, die von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere gemäß einem Gewinnabführungsvertrag abgeführt worden sind, wenn beide Gesellschaften ei-

nen gemeinsamen Anteilseigner oder Gesellschafter haben.

6. Die Klägerin führt aus, daß die Richtlinie die Erhebung von Gesellschaftsteuer unter solchen Umständen nicht zulasse. Sie macht geltend, daß die Auffassung der Finanzbehörden zu einer widersprüchlichen Behandlung für die Zwecke der Körperschaft- oder Einkommensteuer einerseits und der Gesellschaftsteuer andererseits führe. Für erstere werde das Bestehen der Organschaft anerkannt und würden die Gewinne nicht bei der GmbH besteuert, sondern unmittelbar als Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft. Die Gewinnabführung werde daher als Zahlung der Gesellschaft an einen Anteilseigner behandelt. Für die Gesellschaftsteuer werde dagegen die Organschaft ignoriert und die Gewinnabführung als Zahlung der Anteilseigner (Herr und Frau Weber) an die Kommanditgesellschaft behandelt. Der Gerichtshof sollte nach Auffassung der Klägerin die Gewinnabführung als Zahlung der GmbH an die Klägerin, ihre eigentliche Anteilseignerin, beurteilen.

7. Die Kommission vertritt eine andere Auffassung. Sie führt aus, daß die Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran hindere, Leistungen und Zahlungen einer Gesellschaft an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, wenn beide Gesellschaften einen gemeinsamen Gesellschafter hätten, sofern feststehe, daß es unter den Umständen des Einzelfalles in Wirklichkeit der Gesellschafter sei, der über die erste Gesellschaft eine Einlage in die zweite Gesellschaft vornehme.

8. Es mag zwar tatsächlich Umstände geben, unter denen ein Anteilseigner eine Einlage in eine Kapitalgesellschaft über eine andere von ihm kontrollierte Gesellschaft vornimmt, doch scheint mir dies vorliegend nicht der Fall zu sein. Kern des hier fraglichen Organschaftsvertrags ist, daß Herr und Frau Weber ihre Anteile an der GmbH, oder zumindest die in diesen Anteilen liegenden Rechte, in das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft eingebracht haben, die in finanzieller und verwaltungsmäßiger Hinsicht die volle Kontrolle über die GmbH übernahm. Aus meiner Sicht besteht der einzige für die Gesellschaftsteuer relevante Steuertatbestand, der durch den Vertrag gesetzt worden ist, in der Erhöhung des Kapitals oder Gesellschaftsvermögens der Kommanditgesellschaft durch Einbringung der in den Anteilen der GmbH liegenden Rechte. Herr und Frau Weber blieben zwar nominal Anteilseigner, doch wurde der Vermögenswert der Kommanditgesellschaft durch die Übertragung der in den Anteilen liegenden Rechte, insbesondere des Rechts auf Abführung künftiger Gewinne der GmbH, erhöht. Mit der späteren Gewinnabführung von der GmbH an die Kommanditgesellschaft entsprechend der Gewinnabführungsklausel in dem Organschaftsvertrag fielen jedoch Gewinne bei der Kommanditgesellschaft unmittelbar aus eigenem Recht und als eigentlicher Anteilseignerin an und wurden nicht von ihren Gesellschaftern in die Kommanditgesellschaft eingebracht. Ich halte es unter diesen Umständen nicht für möglich, eine Gewinnabführung als Einlage eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b anzusehen.

9. Die Auffassung der Finanzbehörden, daß die Gewinnabführung als Einlage der Gesellschafter der Gesellschaftsteuer unterliege, wäre nur dann vertretbar, wenn die

Anteile für die Zwecke der Gesellschaftsteuer als Teil des Privatvermögens der Gesellschafter angesehen würden. Aus den Akten und aus der Antwort der Klägerin auf in der Sitzung gestellte Fragen ergibt sich jedoch, daß die Anteile im Gegenteil als Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft behandelt werden. Sie werden in ihren Büchern geführt, und die Gewinne der GmbH fallen bei der Kommanditgesellschaft insgesamt an. Nach meiner Ansicht würde es zu anomalen Ergebnissen führen, wenn die Anteile im Rahmen der Körperschaft- und Einkommensteuer als Gesellschaftsvermögen, im Rahmen der Gesellschaftsteuer aber als Privatvermögen der Gesellschafter angesehen würden. Es wäre unmöglich, Gewinne der GmbH auszuschütten, ohne daß sie der Gesellschaftsteuer unterlägen. Dies würde der Natur der Gesellschaftsteuer selbst zuwiderlaufen, die keine Steuer auf erzielte oder ausgeschüttete Gewinne ist, sondern eine Steuer auf die Ansammlung von Kapital. Eine solche Beurteilung würde auch ein Mißverständnis der durch den Organschaftsvertrag geschaffenen Struktur bedeuten, die mit dem Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft vergleichbar ist. Hätten die Webers eine andere GmbH als Muttergesellschaft im Rahmen der Organschaft errichtet und ihre Anteile an der ersten GmbH auf die Mutter-GmbH gegen Anteile an der letzteren übertragen, so wäre jede spätere Gewinnabführung nach dem Organschaftsvertrag eine bloße Gewinnausschüttung von der Tochtergesellschaft an ihren Anteilseigner gewesen. In ähnlicher Weise brachten im vorliegenden Fall Herr und Frau Weber ihre Rechte an den Anteilen in das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft ein, die als Durchlaufstelle für die Gewinnausschüttung fungiert, soweit nicht die Gewinne in der Kommanditgesellschaft verbleiben. Jede Behandlung der Gewinnabführung der GmbH am Ende eines Abrechnungszeitraums als Kapitaleinlage der Gesellschafter in die Kommanditgesellschaft würde zu dem offensichtlich absurden Ergebnis führen, daß auf sämtliche Geschäftsgewinne der GmbH Gesellschaftsteuer erhoben würde, sogar auf Gewinne, die die Organschaft letztlich an die Gesellschafter ausschüttet.

10. Der Bundesfinanzhof verweist in seinem Vorlagebeschluß auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-38/88 (Siegen, Slg. 1990, I-1447), in dem der Gerichtshof entschieden hat, daß die Übernahme von Verlusten einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft im Rahmen eines vor Feststellung der Verluste abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrags das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft nicht im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie erhöht. Diese Entscheidung wurde damit begründet, daß sich infolge des Ergebnisabführungsvertrags Verluste nicht auf die Höhe des Gesellschaftsvermögens auswirken würden und daß die Übernahme dieser Verluste daher nicht als Erhöhung des Vermögens dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b angesehen werden könnte (vgl. Randnr. 13 des Urteils). Es ist jedoch festzustellen, daß die vorliegende Rechtssache eine Situation betrifft, die in ihrem Kern die Umkehrung der Situation in der Rechtssache Siegen ist. Wie wir gesehen haben, müßte die Gewinnabführung nach dem Organschaftsvertrag eher als von einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner erfolgt betrachtet werden als umgekehrt. Ganz abgesehen von einem früheren Ergebnisabführungsvertrag konnte die fragliche Übertragung nicht zu einer Steuerpflicht nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b führen.

11. Aus meiner Sicht ist daher die erste Frage zu verneinen. Folglich ist eine Antwort auf die zweite Frage nicht notwendig.

Antrag

12. Ich bin daher der Auffassung, daß der Gerichtshof wie folgt entscheiden sollte:

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG ist es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, die Abführung von Gewinnen von einer Gesellschaft an eine Kommanditgesellschaft aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, wenn die Gesellschaft und die Kommanditgesellschaft einen gemeinsamen Gesellschafter haben, der die in seinen Anteilen an der Gesellschaft liegenden Rechte zuvor in das Vermögen der Kommanditgesellschaft eingebracht hat.