SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO

vom 10. Januar 2002 [1]

1. Mit Beschluss vom 16. Dezember 1999 hat der Verwaltungsgerichtshof (Österreich) dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG über die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [2] (im Folgenden: Richtlinie) vorgelegt. Die Frage betrifft im Wesentlichen die Möglichkeit der Erhebung einer Gesellschaftsteuer im Sinne der Richtlinie 69/335 bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, wenn dieselben Einlagen bereits einer ähnlichen Steuer vor Inkrafttreten der Richtlinie unterworfen worden waren.

Rechtlicher Rahmen

Das Gemeinschaftsrecht

2. Das System der indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist auf Gemeinschaftsebene in der Richtlinie 69/335 geregelt, die bezweckt, den freien Kapitalverkehr zu fördern, um eine Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt zu schaffen (erste Begründungserwägung). Dieser Zweck setzt insbesondere voraus, dass die fraglichen Steuern „innerhalb des Gemeinsamen Marktes auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden [können] und dass diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muss" (sechste Begründungserwägung). Zu diesem Zweck sieht die Richtlinie daher die Harmonisierung der in Rede stehenden Steuern hinsichtlich ihrer Struktur sowie ihrer anwendbaren Sätze (siebte Begründungserwägung) und die Abschaffung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen (achte Begründungserwägung) vor.

3. Im Einklang mit den genannten Zielen bestimmt Artikel 1 der Richtlinie, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... eine gemäß den Bestimmungen [dieser Richtlinie] harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften [erheben]". Was unter „Kapitalgesellschaften" zu verstehen ist und welche Geschäfte der „Gesellschaftsteuer" unterliegen, wird sodann in den Artikeln 3 und 4 erläutert.

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — ABl. L 249, S. 25.

4. Gemäß Artikel 3 Absatz 1 werden insbesondere als Kapitalgesellschaften angesehen:

a) die Gesellschaften, die in den Mitgliedstaaten als „Aktiengesellschaft", „Kommanditgesellschaft auf Aktien" oder „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" qualifiziert werden;

„b) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind;

c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften".

5. In Absatz 2 dieses Artikels ist gleichwohl ausgeführt, dass „[z]ur Anwendung dieser Richtlinie ... den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt [werden], die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten".

6. In Bezug auf die steuerbaren Geschäfte bestimmt Artikel 4 Absatz 1 u. a., dass der Gesellschaftsteuer unterliegen:

„a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft

b) die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft;

..."

Absatz 3 dieses Artikels stellt allerdings klar, dass „[a]ls Gründung im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a) ... nicht ... die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art [gilt]."

c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann."

7. Um die effektive Harmonisierung dieses Bereiches zu gewährleisten und Doppelbesteuerungen zu vermeiden, bestimmt Artikel 10 der Richtlinie:

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;

8. Schließlich sei darauf hingewiesen, dass zur Erhebung der Steuer Artikel 6 der Richtlinie, auf den im Vorlagebeschluss ausdrücklich verwiesen wird, in Absatz 1 bestimmt, dass „[j]eder Mitgliedstaat ... von der Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 5 den Betrag der von einem für die Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft unbeschränkt haftenden Gesellschafter geleisteten Einlage sowie den Anteil eines solchen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen ausschließen [kann]".

In Absatz 2 wird sodann ausgeführt, dass der Gesellschaftsteuer, wenn ein Mitgliedstaat die in Absatz 1 vorgesehene Regelung anwendet, unter anderem unterliegt: „jeder Vorgang, durch den die Haftung eines Gesellschafters auf seine Beteiligung am Ka-

pital beschränkt wird, insbesondere wenn die Beschränkung der Haftung infolge Umwandlung der betroffenen Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art eintritt".

Die nationale Regelung

9. Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, galten vor dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft gemäß § 5 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (im Folgenden: KVG) als Kapitalgesellschaft „Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung ..., Personenvereinigungen, die Erwerbszwecke verfolgen, wenn alle Mitglieder nur mit ihrem Anteil für die Schulden der Vereinigung haften und ihre Anteile an Dritte übertragen können".

10. Ebenfalls vor dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft sah § 33 TP 16 Absatz 1 Buchstabe b des Gebührengesetzes (im Folgenden: GebG) eine Abgabe auf die Rechtsvorgänge vor, der „die Gesellschaftsverträge, ausgenommen solche über Kapitalgesellschaften im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes, wodurch sich zwei oder mehrere Personen zur Verfolgung eines Erwerbszwecks verbinden", bei Widmung der Vermögenswerte unterworfen waren. Der Betrag dieser Steuer belief sich auf 2 % vom Wert der bedungenen Vermögenseinlage oder ihrer Erhöhung, mindestens jedoch 800 ATS.

11. Mit dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft wurden wichtige Änderungen in diesem Bereich eingeführt. Hier genügt der Hinweis darauf, dass am 1. Januar 1995 die Gebühr gemäß § 33 TP 16 Absatz 1 Buchstabe b GebG abgeschafft und die Definition der „Kapitalgesellschaft" geändert wurde. So sind Kapitalgesellschaften im Sinne des § 4 Absatz 1 KVG in der ab dem 1. Januar 1995 geltenden Fassung „Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung", denen gemäß Absatz 2 die „Kommanditgesellschaften" und die Kommandit-Erwerbsgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, gleichgestellt sind.

12. Was die Gesellschaftsteuer auf Kapitalgesellschaften betrifft, so unterliegt dieser Steuer nach § 2 Absatz 1 Ziffer 1 KVG (in der ab dem 1. Januar 1995 geltenden Fassung) „der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber". Für die Anwendung dieser Steuer hat Österreich von der Möglichkeit nach Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie 69/335

Gebrauch gemacht, von der Besteuerungsgrundlage die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter auszunehmen (§ 5 Absatz 1 KVG).

Sachverhalt und Verfahren

13. Die Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (im Folgenden: Palais GmbH & Co KG) ist eine Gesellschaft österreichischen Rechts, die 1982 in der Form einer „Kommanditgesellschaft" mit dem Gesellschaftszweck der Verwaltung eines Hotelunternehmens gegründet wurde. Da sie nach der damals geltenden Regelung keine Kapitalgesellschaft war, unterlag sie bei ihrer Gründung den Vorschriften entsprechend der Gebühr nach § 33 TP 16 Absatz 1 Buchstabe b GebG.

14. Im März 1994 wurde die Gesellschaftsform der Palais GmbH & Co KG in die einer „Kommandit-Erwerbsgesellschaft" umgewandelt. Diese Änderung führte jedoch nicht zu ihrer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft im Sinne der geltenden nationalen Regelung.

15. Mit Vertrag vom 17. Mai 1996 traten die persönlich haftenden Gesellschafter der Palais GmbH & Co KG ihre Anteile nacheinander an eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ab, die Rudolf Hinteregger GmbH, die damit die einzige persönlich und unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftende Gesellschafterin wurde. Der Eintritt dieser Kapitalgesellschaft als unbeschränkt haftende Gesellschafterin führte dazu, dass die Palais GmbH & Co KG ab diesem Zeitpunkt als eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 4 Absatz 2 KVG betrachtet wurde. Aus diesem Grund stellte das Finanzamt mit vorläufigem Steuerbescheid vom 25. Juli 1996 fest, dass die Kommanditisten der Palais GmbH & Co KG infolge dieses Vorgangs erstmals Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft erworben hätten, und setzte demgemäß eine Steuer auf ihre Einlagen gemäß § 2 Absatz 1 KVG fest.

16. Am 26. August 1996 erhob die Palais GmbH & Co KG gegen diesen Bescheid Berufung und wandte die Unvereinbarkeit mit der Richtlinie 69/335 ein. Sie sah in der erneuten Besteuerung nämlich eine Form der nach Artikel 10 der Richtlinie verbotenen „Doppelbesteuerung", da die Einlagen der Kommanditisten bereits der Gebühr gemäß § 33 TP 16 GebG unterlegen hätten.

17. Mit Entscheidung vom 23. September 1996 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung ab und stellte fest, dass die in § 33 TP 16 GebG vorgesehene Abgabe nicht einer Steuer auf Kapitaleinlagen gleichgestellt werden könne und daher vorliegend jedenfalls nicht der Fall einer „Doppelbesteuerung" nachgewiesen werden könne. Dieser Ansicht war auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die mit Entscheidung vom 3. September 1997 die Berufung der Palais GmbH & Co KG mit der weiteren Begründung abwies, dass es sich vorliegend jedenfalls nicht um eine von der Richtlinie verbotene „Doppelbesteuerung" handeln könne, da die Gebühr gemäß § 33 TP 16 GebG bereits vor

dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft erhoben worden sei.

18. Am 22. Oktober 1997 wurde diese Entscheidung von der Palais GmbH & Co KG vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten, der mit Beschluss vom 16. Dezember 1999 entschied, dem Gerichtshof die nachfolgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen. Im Vorlagebeschluss bestätigte das vorlegende Gericht insbesondere, dass der Eintritt der Rudolf Hinteregger GmbH als Komplementärin in die Palais GmbH & Co KG zur Gleichstellung der letzteren mit einer Kapitalgesellschaft geführt habe: Auf diese Weise hätten die Kommanditisten der Palais GmbH & Co KG einen „Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft" getätigt, der der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Absatz 1 Ziffer 1 KVG unterliege. Dieselben Einlagen hätten aber bei Gründung der Palais GmbH & Co KG bereits der Gebühr nach § 33 TP 16 GebG unterlegen, die nach Ansicht des vorlegenden Gerichts einer Gesellschaftsteuer gleichzustellen sei, so dass sich ernste Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Form der „Doppelbesteuerung" mit der Richtlinie 69/335 ergäben. Dazu, dass die erste Abgabe vor dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft erhoben wurde, wird im Vorlagebeschluss festgestellt, dass es vorliegend nicht um eine rückwirkende Anwendung der Richtlinie gehe, sondern vielmehr darum, diese Besteuerung als Tatsache zu nehmen und eine zweite Steuer auf dieselben Einlagen nach dem Inkrafttreten der Richtlinie zu vermeiden. Um also jeden Zweifel über die Vereinbarkeit der streitigen Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht auszuräumen, hat das österreichische Gericht dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249 vom 3. Oktober 1969, S. 25), insbesondere Artikel 6, dahin gehend auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat verwehrt ist, Gesellschaftsteuer auf die Kommanditeinlagen einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG) bei Eintritt einer GmbH als Komplementärin zu erheben, wenn das zu besteuernde Gesellschaftskapital bereits einer Abgabe wie jener des § 33 TP 16 Absatz 1 Buchstabe b Gebührengesetz 1957, BGBl Nr. 267/1957, vor Inkrafttreten der Richtlinie 69/335/EWG unterworfen worden war?

19. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Republik Österreich und die Kommission Erklärungen abgegeben und vorgeschlagen, die Frage des Verwaltungsgerichtshofs zu verneinen. Beide tragen vor, dass die Gebühr gemäß § 33 TP 16 GebG, soweit sie nur auf Personengesellschaften anwendbar sei, keine *Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften* darstelle und daher nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 falle. Die österreichische Regierung trägt außerdem vor, dass die fragliche Abgabe eng an die Errichtung rechtlicher Dokumente anknüpfe und daher nicht die spezifischen Merkmale einer Gesellschaftsteuer

aufweise; sie könne deshalb im Hinblick auf das Verbot der „Doppelbesteuerung" nach Artikel 10 der Richtlinie nicht in Betracht gezogen werden.

Rechtliche Würdigung

20. Mit der dem Gerichtshof vorgelegten Frage möchte das nationale Gericht praktisch wissen, ob die Richtlinie 69/335 die Erhebung einer Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (wegen des Eintritts einer Kapitalgesellschaft als Komplementärin) zulässt, wenn im Zeitpunkt der Gründung dieser Gesellschaft (vor Inkrafttreten der Richtlinie) bereits eine Abgabe wie die nach § 33 TP 16 GebG erhoben worden ist.

21. Vorab ist allerdings festzustellen, dass die Frage sich zwar „insbesondere" auf Artikel 6 der Richtlinie bezieht, in Wahrheit aber nicht diese Vorschrift hier einschlägig ist. Wie schon gesagt, erlaubt dieser Artikel jedem Mitgliedstaat, den Betrag der Einlagen der unbeschränkt haftenden Gesellschafter von der Besteuerungsgrundlage auszunehmen (Absatz 1), und verpflichtet ihn in einem solchen Fall dazu, bestimmte Vorgänge der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, darunter „jede[n] Vorgang, durch den die Haftung eines Gesellschafters auf seine Beteiligung am Kapital beschränkt wird" (Absatz 2). Vorliegend allerdings steht weder, worauf die Kommission hingewiesen hat, die Entscheidung der Republik Österreich, von der Befugnis gemäß Absatz 1 dieses Artikels Gebrauch zu machen, noch ein eventueller Vorgang nach Absatz 2 in Streit. Aus dem Vorlagebeschluss und der Vorlagefrage selbst geht vielmehr eindeutig hervor, dass im zu untersuchenden Fall der angebliche Verstoß gegen das Verbot der „Doppelbesteuerung" gemäß Artikel 10 der Richtlinie streitig ist. Folglich ist auf diese letztere Vorschrift bei der Untersuchung der vorliegenden Frage Bezug zu nehmen.

22. Der Gerichtshof hat dazu bereits klargestellt: „Unter Berücksichtigung der letzten Begründungserwägung der Richtlinie ist Artikel 10 so zu verstehen, dass er namentlich indirekte Steuern mit den gleichen Merkmalen wie eine Gesellschaftsteuer verbietet. Damit sind u. a. alle anderen Steuern und Abgaben gemeint, die für die Gründung einer Kapitalgesellschaft oder die Erhöhung ihres Kapitals (Artikel 10 Buchstabe a) oder für die der Ausübung ihrer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann (Artikel 10 Buchstabe c), zu entrichten sind. Dieses letztgenannte Verbot ist dadurch gerechtfertigt, dass die fraglichen Angaben zwar nicht auf die Kapitalzuführungen als solche, wohl aber wegen der Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, also

des Instruments zur Kapitalansammlung, erhoben werden, so dass die Beibehaltung dieser Abgaben auch die von der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde." [3]

23. Im zu untersuchenden Fall vertritt das vorlegende Gericht wie gesagt offensichtlich die Ansicht, dass die Gesellschaftsteuer, die im Zeitpunkt der Umwandlung der Palais GmbH & Co KG in eine Kapitalgesellschaft (aufgrund des Eintritts der Rudolf Hinteregger GmbH als Komplementärin) erhoben wurde, mit Artikel 10 der Richtlinie unvereinbar sei, weil bei der Gründung der Gesellschaft bereits die Gebühr gemäß § 33 TP 16 GebG erhoben worden sei. Als notwendige Voraussetzungen hierfür nimmt es zum einen an, dass diese Abgabe, auch wenn sie an die Beurkundung eines Rechtsakts gebunden sei, die Merkmale einer Gesellschaftsteuer aufweise [4], zum anderen, dass das Verbot der „Doppelbesteuerung" gemäß Artikel 10 der Richtlinie anwendbar sei, auch wenn die erste „Steuer" vor Inkrafttreten der Richtlinie erhoben worden sei.

24. Die von dem nationalen Gericht vertretene Lösung erscheint mir allerdings nicht überzeugend. Auch wenn man die beiden Voraussetzungen, auf die sie sich gründet, als zutreffend unterstellt, glaube ich nicht, dass sich in diesem Fall ein Verstoß gegen Artikel 10 der Richtlinie feststellen lässt; ganz allgemein glaube ich nämlich nicht, dass diese Vorschrift der Erhebung einer Gesellschaftsteuer im Zeitpunkt der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entgegensteht, wenn eine ähnliche Steuer bereits bei der Gründung der Personengesellschaft erhoben worden ist.

25. Dazu ist zunächst zu bemerken, dass Artikel 4 der Richtlinie 69/335 unter den der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgängen ausdrücklich die „Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft" vorsieht. Es kann also nicht bezweifelt werden, dass ein Vorgang, der zu einer solchen Umwandlung führt, grundsätzlich der Gesellschaftsteuer gemäß Artikel 4 der Richtlinie unterliegt.

26. Sodann ist jedoch noch zu fragen, ob diese Besteuerung nicht dennoch im Sinne von Artikel 10 in den Fällen ausgeschlossen ist, in denen bei der Gründung der Personengesellschaft bereits eine ähnliche Steuer auf die Kapitaleinlagen erhoben worden ist. Für die Beantwortung dieser Frage ist meiner Meinung nach zu bedenken, dass die Richtlinie 69/335, wie sich aus ihrem Artikel 1 klar ergibt, die Harmonisierung der „Steuer auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften" bezweckt, indem auf Gemeinschaftsebene deren Struktur und anwendbare Sätze festgelegt werden. Die Begrenzung der ge-

3 — Urteil des Gerichtshofes vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Fantask, Slg. 1997, I-6783, Randnr. 21); in diesem Sinne auch Urteil des Gerichtshofes vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-2/94 (Denkavit Internationaal u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnr. 23).

4 — Insoweit zitiert das Gericht die Urteile des Gerichtshofes vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Ponente Carni, Slg. 1993, I-1915), vom 2. Dezember 1997, Fantask, und vom 5. März 1998 in der Rechtssache C-347/96 (Solred, Slg. 1998, I-937).

meinschaftlichen Harmonisierung auf die Steuer auf Kapitalzuführungen an *Kapitalgesellschaften* beruht wahrscheinlich auf der Erwägung, dass die in solchen Gesellschaften angesammelten Kapitalmengen leicht in der Gemeinschaft verkehren können: Diese musste man daher zur „Förderung eines freien Kapitalverkehrs" zwecks „Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt" erfassen (erste Begründungserwägung der Richtlinie). Dass dies die Perspektive des Gemeinschaftsgesetzgebers ist, scheint im Übrigen auch durch die Tatsache bestätigt, dass außer den traditionellen „Aktiengesellschaften", den „Kommanditgesellschaften auf Aktien" und den „Gesellschaften mit beschränkter Haftung" (Artikel 3 Buchstabe a) der Begriff der „Kapitalgesellschaft" im Sinne der Richtlinie auch Gesellschaftsmodelle umfasst, die die Übertragung der Gesellschaftsanteile erlauben oder begünstigen, und zwar:

— „jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind" (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b);

— „jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften" (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c).

27. Zwar wird der Anwendungsbereich der Richtlinie (der auf die Steuern auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften beschränkt ist) durch Artikel 3 Absatz 2 indirekt erweitert, wonach „[z]ur Anwendung dieser Richtlinie ... den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt [werden], die einen Erwerbszweck verfolgen". Doch kann nach Satz 2 dieser Vorschrift „[e]in Mitgliedstaat... davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten". Wenn ein Mitgliedstaat also beschließt, bestimmte Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen nicht als „Kapitalgesellschaften" zu betrachten, fallen die Gesellschaftsteuern auf solche Vereinigungen nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie und können daher auf nationaler Ebene frei geregelt werden.

28. Wenn also die Steuern auf die Kapitalzuführungen an Personengesellschaften von der Richtlinie nicht harmonisiert sind, folgt daraus, dass diese — wie dies auch die Kommission und die österreichische Regierung hervorheben — nicht unter das Verbot der „Doppelbesteuerung" gemäß Artikel 10 fallen können. Ich habe bereits darauf hingewiesen, dass diese Vorschrift „namentlich indirekte Steuern mit den gleichen Merkmalen wie eine Gesellschaftsteuer verbietet", sofern „die Beibehaltung dieser Abgaben... die von der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde"; sie will also verhindern, dass die Mitgliedstaaten die Bestimmungen, die die Steuer auf *Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften* harmonisieren, umgehen, indem sie indirekt *diese Kapitalzuführungen* anderen Steuern mit ähnlichen Merkmalen unterwerfen (was also z. B. zu einer wesentlichen Überschreitung des anwendbaren Höchstsatzes führen könnte). Wenn aber das Ziel

des Artikels 10 der Richtlinie darin besteht, die Harmonisierung der Gesellschaftsteuer auf Kapitalgesellschaften sicherzustellen, ist klar, dass das Verbot in dieser Vorschrift ausschließlich die Steuern betrifft, die sich, wenn auch nur indirekt, auf *Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften* auswirken. Steuern auf die *Kapitalzuführungen an Personengesellschaften*, die wie gesagt nicht gemeinschaftsrechtlich geregelt sind, sondern der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten unterliegen, können also nicht unter das Verbot der „Doppelbesteuerung" fallen.

29. Daraus ergibt sich meiner Meinung nach im Hinblick auf die hier interessierende Frage, dass Artikel 10 der Richtlinie, wenn in einem Mitgliedstaat eine Gesellschaftsteuer bei Gründung einer Personengesellschaft erhoben worden ist, nicht die Erhebung einer erneuten Steuer in dem Fall verbietet, in dem diese Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. In einem solchen Fall läge nämlich keine Form der „Doppelbesteuerung" im Sinne von Artikel 10 der Richtlinie vor, da die bei Gründung der Personengesellschaft erhobene Steuer in keiner Weise unter diesen Artikel fällt.

30. Eine indirekte Bestätigung des soeben Gesagten ergibt sich im Übrigen aus der Tatsache, dass nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie zwar im Fall der „Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft" Gesellschaftsteuer zu erheben ist, nach Absatz 3 dieses Artikels aber „die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art" keinen steuerbaren Tatbestand darstellen kann. Dieser Ausschluss erscheint mir eindeutig durch das Erfordernis der Vermeidung einer „Doppelbesteuerung" im Sinne von Artikel 10 der Richtlinie gerechtfertigt, da die Gesellschaftsteuer aufgrund von Artikel 4 Absatz 1 bereits bei der Gründung der Kapitalgesellschaft erhoben worden ist. Das gleiche Erfordernis besteht dagegen nicht im Fall der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, da, wie schon gesagt, die Steuern auf Kapitalzuführungen an Personengesellschaften gerade nicht von der Richtlinie geregelt werden und daher nicht unter das Verbot der „Doppelbesteuerung" gemäß Artikel 10 fallen.

31. Nach diesen allgemeinen Ausführungen erscheint es mir jetzt angebracht, daraus die Folgerungen für den konkreten Fall zu ziehen, was insbesondere zu der Feststellung führt, dass in diesem Fall keine Form der „Doppelbesteuerung" im Sinne von Artikel 10 der Richtlinie feststellbar ist.

32. Wie wir gesehen haben, wurde die Palais GmbH & Co KG 1982 in der Form einer Kommanditgesellschaft und somit als Personengesellschaft im Sinne der damals geltenden österreichischen Regelung gegründet; gerade aus diesem Grund wurde die Gebühr gemäß § 33 TP 16 GebG erhoben, der damals bei Widmung von Vermögenswerten nur die Gründungsakte der Personengesellschaften unterlagen. Die Palais GmbH & Co KG hat die Rechtsnatur einer Personengesellschaft im Folgenden nicht durch die Umwandlung in eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft im März 1994 und auch nicht nach dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft verloren, da — nach Artikel 3 Absatz 2 letzter Satz der Richtlinie — dieses Land beschlossen

hatte, den Kapitalgesellschaften nur die Kommanditgesellschaften und die Kommandit-Erwerbsgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, gleichzustellen (§ 4 Absatz 1 KVG). Erst mit dem Eintritt der Rudolf Hinteregger GmbH als einzigem Komplementär wurde die Palais GmbH & Co KG in eine Kapitalgesellschaft im Sinne von § 4 Absatz 1 KVG umgewandelt und als Folge davon die streitige Steuer erhoben.

33. Somit steht fest, dass die Palais GmbH & Co KG im Zeitpunkt der Erhebung der Gebühr nach § 33 TP 16 GebG eine Personengesellschaft war und eine solche auch nach dem Inkrafttreten der Richtlinie blieb. Nach alledem ergibt sich daraus, dass die spätere Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft nicht zu einer von Artikel 10 der Richtlinie verbotenen Form der „Doppelbesteuerung" geführt hat.

Ergebnis

34. Aufgrund der vorangegangenen Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage des Verwaltungsgerichtshofs folgendermaßen zu antworten:

Die Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital und insbesondere Artikel 10 sind in dem Sinne auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt ist, Gesellschaftsteuer auf die Kommanditeinlagen einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft bei Eintritt einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Komplementärin zu erheben, wenn das zu besteuernde Gesellschaftskapital bereits vor Inkrafttreten dieser Richtlinie einer Abgabe wie jener des § 33 TP 16 Absatz 1 Buchstabe b GebG 1957, BGBl 1957/267 unterworfen worden war.