Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 12. Januar 2012 [1]

Rechtssache C-443/09

CCIAA di Cosenza
gegen
Grillo Star Srl Fallimento

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare [Italien])

„Richtlinie 2008/7/EG — Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital — Jährliche Abgabe an die lokalen Industrie- und Handelskammern“

I – Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache gibt dem Gerichtshof Gelegenheit, im Anschluss an sein Urteil in der Rechtssache Denkavit [2] seine Rechtsprechung zu den nach der Richtlinie 2008/7/EG [3] verbotenen indirekten Steuern auf Kapitalgesellschaften zu präzisieren. Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist eine jährliche Abgabe an die italienischen Industrie- und Handelskammern, die alle Unternehmen zu zahlen haben, die im von diesen Kammern geführten Unternehmensregister eingetragen sind.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

2. Die Richtlinie 2008/7 fasst die Richtlinie 69/335/EWG [4] neu. Da diese in der Vergangenheit mehrmals erheblich geändert worden war, entschied sich der Rat in dem Bemühen um Klarheit für eine Neufassung. Im Wesentlichen entspricht sie aber ihrer Vorgängerrichtlinie.

3. Art. 5 der Richtlinie 2008/7 trägt die Überschrift „keinen indirekten Steuern unterliegende Vorgänge“ und bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf

…

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Urteil vom 11. Juni 1996, Denkavit Internationaal u. a. (C-2/94, Slg. 1996, I-2827).

3 — Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. L 46, S. 11, im Folgenden: Richtlinie 2008/7 oder Gesellschaftsteuer-Richtlinie.

4 — Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. L 249, S. 25.

c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann …“

4. Art. 6 der Richtlinie 2008/7 bestimmt:

„(1) Unbeschadet von Artikel 5 dürfen die Mitgliedstaaten folgende Abgaben und Steuern erheben:

…

e) Abgaben mit Gebührencharakter …“

B – *Nationales Recht*

5. In ihrer auf den Rechtsstreit anwendbaren Fassung sahen die einschlägigen italienischen Bestimmungen Folgendes vor:

6. Art. 2188 Abs. 1 des italienischen Zivilgesetzbuchs (*Codice Civile*, im Folgenden: CC) hat ein Unternehmensregister eingeführt, in das sich die Gesamtheit der Industrie-, Handels- und Finanzunternehmen einzutragen haben. Die Eintragungspflicht gilt sowohl für Einzelunternehmen als auch u. a. gemäß Art. 2200 CC für Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Dies ist auch dann der Fall, wenn sie keine geschäftliche Tätigkeit ausüben. Gemäß Art. 8 des Gesetzes Nr. 580 vom 29. Dezember 1993 [5] wird das Unternehmensregister von den Industrie- und Handelskammern geführt.

7. Den Betrag, den die im Unternehmensregister aufgeführten Unternehmen jährlich an die Industrie- und Handelskammern zu zahlen haben, legt jeweils ein ministerielles Dekret fest. Aus Art. 3 des entsprechenden Dekrets des Jahres 2009 ergibt sich, dass sich die jährliche Abgabe für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 100 000 Euro auf einen Pauschalbetrag in Höhe von 200 Euro beläuft. Für Unternehmen mit einem darüber hinausgehenden Jahresumsatz ist die Höhe der Abgabe in Prozentsätzen vom Umsatz festgelegt.

III – Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

8. Über das Vermögen der italienischen Gesellschaft Grillo Star Srl [6] wurde das Konkursverfahren eröffnet.

9. Das vorlegende Gericht ist mit der Feststellung der zu Lasten der Konkursmasse der Gesellschaft Grillo Star bestehenden Verbindlichkeiten befasst. Die Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, Handels-, Industrie-, Handwerks- und Landwirtschaftskammer Cosenza [7]) meldete den Betrag von 200 Euro für die jährliche Abgabe für das Jahr 2009 [8], die jedes ins Unternehmensregister nach Art. 2188 CC eingetragene Unternehmen an die Kammer zu zahlen hatte, zur Konkurstabelle an.

5 — Gesetz betreffend die Neuorganisation der Industrie- und Handelskammern, GURI n° 6 vom 11. Januar 1994.

6 — Im Folgenden: Grillo Star oder Grillo Star in Konkurs.

7 — Im Folgenden: CCIAA Cosenza.

8 — Erhöht um Zinsen in Höhe von 113,39 Euro.

10. Das vorlegende Gericht hat Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Abgabe mit der Richtlinie 2008/7 [9] und setzte deshalb sein Verfahren aus, um dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

Laufen die Kriterien für die Festlegung der jährlichen Abgabe gemäß Art. 18 Buchst. b des italienischen Gesetzes Nr. 580 vom 29. Dezember 1993, wie sie in dessen Abs. 3, 4, 5 und 6 vorgesehen sind, der Richtlinie 2008/7/EG des Rates der Europäischen Union vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital zuwider, weil sie verhindern, dass die jährliche Abgabe unter die in Art. 6 Buchst. e dieser Richtlinie vorgesehene abweichende Regelung fällt? Insbesondere:

a) Hat eine jährliche Abgabe, bei deren Festlegung auf den Bedarf für die Erbringung der Dienstleistungen abgestellt wird, die das System der Handelskammern im gesamten Staatsgebiet zu erbringen hat, „Gebührencharakter“?

b) Bewirkt der Umstand, dass ein „Ausgleichsfonds“ vorgesehen ist, der dazu dient, eine gleichmäßige Erfüllung aller den Handelskammern durch Gesetz übertragenen „Verwaltungsaufgaben“ im gesamten Staatsgebiet zu erreichen, dass die jährliche Abgabe keinen Gebührencharakter hat?

c) Ist die den einzelnen Handelskammern übertragene Befugnis, die jährliche Abgabe um bis zu 20 % zu erhöhen, um Initiativen zur Steigerung der Produktion und zur Verbesserung der wirtschaftlichen Bedingungen in ihrem Gebiet mitzufinanzieren, mit dem Gebührencharakter dieser Abgabe vereinbar?

d) Steht es der Feststellung des Gebührencharakters der jährlichen Abgabe entgegen, dass die Bestimmung des Bedarfs der Handelskammern hinsichtlich der Verwaltung und der Aktualisierung der Eintragungen und Nennungen im Unternehmensregister nicht genau geregelt ist?

e) Ist es mit dem Gebührencharakter der Abgabe vereinbar, dass diese pauschal festgelegt wird und keine Regelung über die Überprüfung der Angemessenheit dieser Abgabe in „regelmäßigen Abständen“ im Hinblick auf die durchschnittlichen Kosten der Dienstleistungen existiert?

11. Mit Beschluss vom 13. September 2010 hat das vorlegende Gericht sein Ersuchen um folgende zwei Fragen ergänzt:

1. Läuft die Verpflichtung einer Kapitalgesellschaft, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt – und eine solche Tätigkeit niemals ausgeübt hat – und somit „untätig“ ist, zur Zahlung der Kammerabgabe der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zuwider?

2. Läuft die konstitutive Natur der Eintragung der sich konstituierenden Unternehmen in das Unternehmensregister, die in der italienischen nationalen Rechtsordnung zwingend mit dem Erwerb der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaften verknüpft ist, und folglich die Zahlung der damit verbundenen „jährlichen Abgabe“ der genannten Richtlinie zuwider?

12. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben sich Grillo Star in Konkurs, die CCIAA Cosenza, Österreich, Deutschland und Italien sowie die Europäische Kommission schriftlich geäußert. An der mündlichen Verhandlung vom 20. Oktober 2011 haben sich Grillo Star in Konkurs, die CCIAA Cosenza, Deutschland, Italien und die Kommission beteiligt.

9 — Die Anwendbarkeit der Richtlinie auf diese Gesellschaft mit beschränkter Haftung ergibt sich unmittelbar aus der Aufzählung der società a responsabilità limitata in Nr. 12 des Anhangs I der Richtlinie 2008/7.

IV – Rechtliche Würdigung

A – *Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens*

13. In ihrer schriftlichen Beantwortung von Fragen des Gerichtshofs an die Verfahrensbeteiligten hat die CCIAA Cosenza erstmals geltend gemacht, dass das Vorabentscheidungsersuchen unzulässig sei, da dem vorlegenden Gericht die Vorlageberechtigung fehle. Dass dieser Einwand zu einem so späten Zeitpunkt des Verfahrens erhoben wurde, ist unerheblich, da die Vorlageberechtigung von Amts wegen zu prüfen ist.

14. Das Ausgangsverfahren betrifft die Feststellung der zu Lasten der Konkursmasse der Gesellschaft Grillo Star bestehenden Verbindlichkeiten. Die CCIAA Cosenza ist der Ansicht, dass der vorlegende Richter in dem Stadium des Konkursverfahrens nur eine Überwachungs- und Kontrollfunktion ausübe. Es sei kein Rechtsstreit anhängig, da nicht in einem kontradiktorischen Verfahren entschieden werde.

15. Nach Art. 267 AEUV sind alle Gerichte der Mitgliedstaaten zur Vorlage berechtigt. Der Begriff des Gerichts ist unionsautonom zu definieren. Der Gerichtshof hat eine Reihe von Kriterien entwickelt, anhand derer die Eigenschaft als Gericht in einer Gesamtschau zu beurteilen ist. Danach muss es sich um eine unabhängige Stelle handeln, die auf gesetzlicher Grundlage eingerichtet wurde und einen ständigen und obligatorischen Charakter hat und in einem kontradiktorischen Verfahren eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter erlässt.[10]

16. Zurückgewiesen hat der Gerichtshof auf Grundlage dieser Kriterien Vorabentscheidungsersuchen von im Rahmen freiwilliger Gerichtsbarkeit als Verwaltungsbehörde fungierender Gerichte. Dabei ging es beispielsweise um die Entscheidung über einen Antrag auf Genehmigung der Satzung einer Gesellschaft zum Zweck ihrer Eintragung in das Handelsregister[11] oder die gerichtliche Ernennung eines Nachtragsliquidators für das verbleibende Eigentum einer aus dem Register gelöschten Gesellschaft.[12] Vorlageberechtigt sei erst das Gericht, das in einer solchen Rechtssache mit einem Rechtsmittel befasst werde.[13]

17. Im vorliegenden Zusammenhang steht außer Frage, dass die vorlegende Stelle den formalen Anforderungen an ein Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV genügt. Fraglich ist jedoch, ob es sich bei dem Ausgangsverfahren um ein kontradiktorisches Verfahren handelt und das Verfahren jedenfalls auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt.

1. Kontradiktorisches Verfahren

18. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass das Erfordernis eines kontradiktorischen Verfahrens kein absolutes Kriterium darstellt.[14] Er ließ es in einem Verfahren zur Überprüfung der Vergabe öffentlicher Aufträge genügen, dass die am Verfahren vor der Vergabeprüfstelle Beteiligten anzuhören waren. Dafür, dass das Kriterium des streitigen Verfahrens nicht zu formal verstanden werden darf, sprechen die Verfahrensvielfalt und die Verfahrensautonomie in den Mitgliedstaaten. Andernfalls drohten je nach konkreter Ausformung des nationalen Verfahrens bei materiell identischen Streitkonstellationen willkürliche Ergebnisse für die Vorlageberechtigung.

10 — Siehe zuletzt Urteile vom 22. Dezember 2010, Koller (C-118/09, Slg. 2010, I-13627, Randnr. 22), und vom 14. Juni 2011, Miles u. a. (C-196/09, Slg. 2011, I-5105, Randnr. 37). Zwischenzeitlich hatte der Gerichtshof das Erfordernis eines streitigen oder kontradiktorischen Verfahrens explizit aufgegeben, siehe Urteile vom 17. Mai 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Slg. 1994, I-1783, Randnr. 12), vom 19. Oktober 1995, Job Centre (C-111/94, Slg. 1995, I-3361, Randnr. 9), und vom 15. Januar 2002, Lutz u. a. (C-182/00, Slg. 2002, I-547, Randnr. 13).

11 — Urteil Job Centre (zitiert in Fn. 10, Randnr. 9).

12 — Beschluss vom 12. Januar 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Slg. 2010, I-101, Randnr. 19).

13 — Beschluss Amiraike Berlin (zitiert in Fn. 12, Randnr. 20).

14 — Urteil vom 17. September 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Slg. 1997, I-4961, Randnr. 31)

19. Auch wenn sich im vorliegenden Ausgangsverfahren, worauf das Rubrum des Vorlagebeschlusses hindeuten könnte, nicht zwei Parteien formal als Kläger und Beklagter gegenüberstehen sollten, haben die Beteiligten, Konkursverwalter und Gläubiger, dennoch offenkundig Gelegenheit, sowohl schriftlich als auch in der mündlichen Verhandlung vor dem vorlegenden Gericht Stellung zu nehmen. Als Beteiligte des Ausgangsverfahrens konnten sich entsprechend auch am Vorabentscheidungsersuchen sowohl die CCIAA Cosenza als auch Grillo Star in Konkurs beteiligen. Das Kriterium des kontradiktorischen Verfahrens ist daher zu bejahen.

2. Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter

20. Schwieriger ist die Frage zu beantworten, ob das vorlegende Gericht nur als Verwaltungsbehörde handelt oder in einem Rechtsstreit eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter trifft.

21. Eine explizite Definition des Kriteriums „Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter“ lässt sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht entnehmen. Er hat jedoch unter anderem darauf abgestellt, ob eine Entscheidung getroffen wird, die in Rechtskraft erwachsen kann. [15]

22. Die CCIAA Cosenza und Grillo Star in Konkurs haben in der mündlichen Verhandlung einander widersprechende Aussagen zur Frage der Rechtskraft der anstehenden Entscheidung des vorlegenden Gerichts gemacht. Die CCIAA Cosenza verneinte die Rechtskraft der Entscheidung des vorlegenden Richters, wohingegen Grillo Star eine solche bejahte, bezeichnete sie aber jedenfalls als „vollstreckbar“.

23. Unabhängig von der technischen Frage der Rechtskraft liegt allerdings meiner Ansicht nach eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter vor. Denn nach den unwidersprochenen Angaben der CCIAA ist es Aufgabe des Richters im Ausgangsverfahren, nach Anhörung der Beteiligten in einer mündlichen Verhandlung durch begründete Entscheidung die zur Konkurstabelle zuzulassenden Verbindlichkeiten festzustellen. Die Entscheidung hat über die Konkursquote Auswirkungen auf alle anderen Gläubiger. Da folglich an die Entscheidung des vorlegenden Gerichts über die materiell zwischen den Beteiligten in Streit stehende Aufnahme der vermeintlichen Abgabenforderung in die Konkurstabelle obligatorische Rechtswirkungen geknüpft sind, hat sie Rechtsprechungscharakter.

24. Die Kommission hat im Übrigen darauf verwiesen, dass die Frage des Rechtsprechungscharakters der Feststellung der Konkurstabelle in der italienischen Literatur sehr umstritten sei. Manche Autoren sähen hierin eher eine verwaltende Tätigkeit, andere gewichtige Stimmen seien der Ansicht, dass es sich bei der Feststellung der Verbindlichkeiten um echte rechtsprechende Tätigkeit handele. Auch angesichts einer solchen unklaren Qualifizierung eines Verfahrens nach nationalem Recht sollte der Gerichtshof im Zweifel von der Vorlageberechtigung des Gerichts ausgehen.

25. Abschließend möchte ich noch ein pragmatisches Argument im Hinblick auf einen anderen Rechtsakt anführen, auf dessen Auslegung sich eine Verneinung der Vorlageberechtigung im vorliegenden Fall auswirken würde. Die Insolvenzverordnung [16] enthält nämlich Bestimmungen über die Anmeldung von Forderungen im Insolvenzverfahren. Um diese Bestimmungen der Verordnung einer Auslegung durch den Gerichtshof auch im Rahmen des ersten Verfahrensstadiums zugänglich zu machen, dürfen die Anforderungen an die Vorlageberechtigung im Zusammenhang mit der gerichtlichen Feststellung von Forderungen zur Konkurstabelle nicht zu hoch angesetzt werden. Denn schließlich sprechen auch Erwägungen der Prozessökonomie dafür, die Vorlage im frühestmöglichen Stadium zuzulassen und damit zu vermeiden, dass ein anschließendes Rechtsmittelverfahren durchgeführt werden muss, um ein Vorabentscheidungsersuchen zu ermöglichen. [17]

15 — Vgl. Urteile vom 30. Juni 2005, Längst (C-165/03, Slg. 2005, I-5637, Randnr. 26), und Dorsch Consult (zitiert in Fn. 14, Randnr. 37).

16 — Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 des Rates vom 29. Mai 2000 über Insolvenzverfahren, ABl. L 160, S. 1.

17 — Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 28. Oktober 2004, Syfait u. a. (C-53/03, Slg. 2005, I-4609, Nr. 45), sowie in anderem Zusammenhang auch meine Schlussanträge vom 18. Juli 2007, Tedesco (C-175/06, Slg. 2007, I-7929, Nr. 22), und vom 2. September 2010, Weryński (C-283/09, Slg. 2011, I-601, Nr. 16).

26. Der Gerichtshof ist daher befugt, die vorgelegten Fragen zu beantworten.

B – *Beantwortung der Vorlagefragen*

27. Die zunächst eingereichten Fragen des vorlegenden Gerichts betrafen die Frage, ob die jährliche Abgabe an die Industrie- und Handelskammern eine „Abgabe mit Gebührencharakter" im Sinne des Art. 6 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2008/7 darstellt.

28. Vorab ist jedoch zu klären, ob überhaupt eine von der Richtlinie verbotene indirekte Steuer im Sinne von Art. 5 der Richtlinie 2008/7 vorliegt. Nur wenn die italienische Abgabe eine solche indirekte Steuer ist, stellt sich nämlich die Folgefrage, ob diese als Abgabe mit Gebührencharakter ausnahmsweise zulässig ist. Denn Art. 6 ist eine Ausnahmevorschrift, die nur zur Anwendung kommt, wenn die streitige Abgabe als indirekte Steuer unter eines der Verbote des Art. 5 fällt.[18] Auf die Qualifizierung als indirekte Steuer im Sinne von Art. 5 der Richtlinie 2008/7 zielen auch die beiden ergänzenden Fragen des vorlegenden Gerichts.

1. Indirekte Steuer im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7

29. In Betracht kommt vorliegend das Verbot des Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie. Danach dürfen die Mitgliedstaaten keine indirekten Steuern auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität erheben, der eine Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen ist. Im Folgenden sind daher die zwei Kriterien des Art. 5 Abs. 1 Buchst. c zu prüfen, nämlich, ob die jährliche Abgabe eine indirekte Steuer auf die Eintragung oder sonstige Formalität ist (unter a) und an die Rechtsform der Gesellschaft anknüpft (unter b).

a) Steuer auf die Eintragung oder sonstige Formalität

30. Art. 5 Abs. 1 Buchst. c verbietet indirekte Steuern auf die Eintragung oder sonstige Formalitäten, die der Aufnahme einer Tätigkeit durch die Gesellschaft vorangehen. Es muss sich also zum einen um eine Eintragung oder sonstige Formalität handeln und diese muss zum anderen der Ausübung einer Tätigkeit vorangehen. Die zweite Voraussetzung ist nicht rein zeitlich zu verstehen, so dass es nicht darauf ankommt, dass die Eintragung zeitlich vor der Ausübung einer Tätigkeit durch die Gesellschaft stattfindet. Diese Bedingung ist vielmehr so zu verstehen, dass die Eintragung oder sonstige Formalität Voraussetzung für ein Tätigwerden oder die Handlungsfähigkeit einer Gesellschaft ist.

31. Die Frage des vorlegenden Gerichts betrifft eine jährlich wiederkehrende Abgabe an die Industrie- und Handelskammern, die jedes in das Unternehmensregister eingetragene Unternehmen abzuführen hat.

32. Die Bundesregierung hat zu Recht darauf verwiesen, dass sich zumindest aus dem ersten Vorlagebeschluss nicht ergibt, ob die streitige Abgabe überhaupt *wegen der Eintragung* der Gesellschaft erhoben wird. Ausdrücklich erwähnt ist im Vorlagebeschluss nur, dass die Abgabe von den Unternehmen zu tragen ist, die im Unternehmensregister eingetragen sind. Aus dieser Formulierung geht nicht klar hervor, ob die Eintragung in das Unternehmensregister ein von der Abgabe unabhängiger Vorgang ist und lediglich für die Bestimmung der abgabepflichtigen Einheiten auf die im Unternehmensregister aufgeführten Unternehmen verwiesen wird. Möglich wäre auch, dass das Unternehmensregister gleichzeitig als Handelsregister fungiert, in das sich die Kapitalgesellschaften einzutragen haben, so dass die Abgabe somit Voraussetzung für die Eintragung einer Gesellschaft in das Handelsregister ist.

18 — Vgl. hierzu Urteil vom 2. Dezember 1997, Fantask u. a. (C-188/95, Slg. 1997, I-6783, Randnr. 20), zur inhaltsgleichen Bestimmung der Vorgängerrichtlinie 69/335/EWG (zitiert in Fn. 4).

33. Aus dem ergänzenden Vorlagebeschluss scheint sich aber zu ergeben, dass jedenfalls die erstmalige Abgabe an die Industrie- und Handelskammern mit der Eintragung in das Unternehmensregister zusammenhängt und diese Eintragung wiederum Voraussetzung für die Erlangung der Rechtspersönlichkeit einer Gesellschaft ist.

34. Die italienische Abgabe gleicht daher den niederländischen Bestimmungen, die Gegenstand der Rechtssache Denkavit Internationaal [19] waren. Dort ging es um eine Abgabe, die jährlich aufgrund der Eintragung eines Unternehmens bei einer Industrie- und Handelskammer zu entrichten war, wobei diese Eintragung zugleich als Eintragung der Kapitalgesellschaft galt, die Inhaberin des Unternehmens war. Dort war das Unternehmensregister folglich gleichzeitig auch Handelsregister, wie es auch nach den italienischen Bestimmungen der Fall zu sein scheint.

35. Der Gerichtshof ist in diesem Urteil ohne nähere Ausführungen davon ausgegangen, dass die niederländische jährliche Abgabe eine Steuer auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung war. Er hat nicht explizit geprüft, ob die Abgabe mit der *Aufrechterhaltung einer Eintragung* der Gesellschaft in dem Register zusammenhing und damit Voraussetzung für ihre Handlungsfähigkeit war. [20] Er hat insbesondere auch nicht zwischen der Abgabe für die erstmalige Eintragung und für die folgenden jährlichen Abgaben differenziert. Danach wäre auch im vorliegenden Fall unbesehen das erste Kriterium des Art. 5 Abs. 1 Buchst. c zu bejahen.

36. Jedoch muss zwischen der Abgabe im Zusammenhang mit der erstmaligen Eintragung und der anschließend jährlich zu zahlenden Abgabe unterschieden werden. Vorliegend geht es nämlich nur um die jährliche Abgabe. Um die jährliche Abgabe als Steuer auf die mit der Ausübung einer Tätigkeit verbundene Eintragung oder Formalität qualifizieren zu können, müsste daher nachgewiesen werden, dass diese mit der *Aufrechterhaltung der Eintragung* der Gesellschaft zusammenhängt und Voraussetzung für die weitere Handlungsfähigkeit der Gesellschaft ist. Dies ist im vorliegenden Fall unklar.

37. Die Kommission und die italienische Regierung haben in ihren Stellungnahmen zum ersten Vorabentscheidungsersuchen betont, dass die jährliche Abgabe an die Handelskammern keine Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der Eintragung einer Gesellschaft in das Unternehmensregister sei. Die Nichtzahlung der Abgabe führe weder zu einer Streichung der Gesellschaft aus dem Register noch zu einem Verlust ihrer Rechtspersönlichkeit. Die Abgabe wäre somit nicht Voraussetzung für die Fortsetzung der Tätigkeit der Gesellschaft.

38. Die Ergänzung des Vorabentscheidungsersuchens könnte aber so zu verstehen sein, dass die Zahlung der jährlichen Abgabe Voraussetzung für die weitere rechtliche Existenz einer Kapitalgesellschaft ist. Wenn dies zutrifft, wäre die jährliche Abgabe Voraussetzung für die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft und fiele unter Art. 5 der Richtlinie, vorausgesetzt sie erfolgt auf Grund der Rechtsform der Gesellschaft. Grillo Star merkte hierzu in der mündlichen Verhandlung an, dass bei Nichtzahlung der jährlichen Abgabe die jeweiligen Handelskammern bestimmte Bescheinigungen nicht ausstellen würden, die ein Unternehmen brauche, um am Geschäftsleben teilzunehmen. Auch diese Bescheinigungen könnten eine Formalität sein, die Voraussetzung für die Ausübung einer Tätigkeit durch die Gesellschaft ist.

39. Mangels konkreterer Informationen hierzu lässt sich dies vorliegend aber nicht abschließend beurteilen. Den aufgezeigten Widerspruch zu klären, wäre daher Aufgabe des vorlegenden Gerichts.

19 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2).

20 — Vgl. hierzu auch Urteil vom 20. April 1993, Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (C-71/91 und C-178/91, Slg. 1993, I-1915, Randnr. 31). Dort wird meiner Ansicht nach aber auch implizit davon ausgegangen, dass die fragliche Abgabe der Aufrechterhaltung der Eintragung der Gesellschaft dient.

40. Wenn die jährliche Abgabe nicht Voraussetzung für ein Tätigwerden der Gesellschaft ist, wäre sie bereits aus diesem Grund keine indirekte Steuer im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie. Wenn sie hingegen Voraussetzung für ein Tätigwerden der Gesellschaft ist, wäre sie nur verboten, falls sie auch *auf Grund der Rechtsform* der Kapitalgesellschaft auferlegt wird. Dies werde ich im Folgenden prüfen.

b) Auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen

41. Für das Verständnis dieses Kriteriums ist zunächst ein Blick auf Sinn und Zweck der Richtlinie angezeigt. Diese will den freien Kapitalverkehr fördern.[21] Das in Art. 5 der Richtlinie enthaltene Verbot hat der Gerichtshof folglich damit begründet, dass die dort aufgeführten Abgaben zwar nicht auf Kapitalzuführungen als solche, wohl aber wegen der Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, also des Instruments zur Kapitalansammlung, erhoben würden, so dass die Beibehaltung dieser Abgaben auch die von der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde.[22]

i) Das Urteil Denkavit Internationaal

42. Ausgehend von dieser Zielsetzung der Richtlinie hat der Gerichtshof in der Rechtssache Denkavit[23] den niederländischen Handelsregisterbeitrag geprüft, der jährlich aufgrund der Eintragung eines Unternehmens bei einer Industrie- und Handelskammer zu entrichten war, wobei diese Eintragung zugleich als Eintragung der Kapitalgesellschaft galt, die Inhaberin des Unternehmens war. Die gleichzeitige Eintragung der Kapitalgesellschaft führte dabei nicht zu einer Erhöhung des Beitrags an die Handelskammer.

43. Der Gerichtshof stellte fest, dass die niederländische Abgabe keine verbotene Steuer im Sinne der Richtlinie war. Entscheidend war vielmehr, dass die Abgabenpflicht nach niederländischem Recht nicht durch die Eintragung der Gesellschaft, die Inhaber eines Unternehmens ist, ausgelöst wurde, sondern durch die Eintragung des Unternehmens selbst.[24] Daher werde die Abgabe nicht auf Grund der Rechtsform der Gesellschaft als Kapitalgesellschaft erhoben. Es handele sich vielmehr um eine Belastung, die nach Maßgabe ihres Vermögens alle wirtschaftliche Einheiten treffe, die am Wirtschaftsleben teilnehmen.

44. Zur Begründung für die Unabhängigkeit der niederländischen Abgabe von der Rechtsform der Gesellschaft, hatte der Gerichtshof auch darauf abgestellt, dass es für deren Erhebung nicht darauf ankam, ob es sich beim Inhaber des Unternehmens um eine natürliche oder eine juristische Person, um eine Personengesellschaft oder um eine Kapitalgesellschaft handelt. Die Abgabenpflicht von Personengesellschaften und natürlichen Personen war der Beleg dafür, dass die Besteuerung gerade nicht auf Grund der Rechtsform der Kapitalgesellschaft erfolgte.

ii) Anwendung dieser Kriterien auf den vorliegenden Fall

45. Unter Zugrundelegung dieser Kriterien ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die streitige Abgabe nicht auf Grund der Rechtsform der Kapitalgesellschaft erhoben wird.

21 — Siehe nur den zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/7.

22 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2, Randnr. 23).

23 — Zitiert in Fn. 2.

24 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2, Randnr. 24).

46. Sofern die etwas dürftigen Angaben im Vorlagebeschluss eine abschließende Stellungnahme erlauben, entspricht die italienische Abgabe im Wesentlichen den Charakteristika der niederländischen Abgabe. Ihr unterliegen Unternehmen, nicht Gesellschaften. Falls mit der Eintragung oder Aufrechterhaltung der Eintragung in das Unternehmensregister bei Gesellschaften auch die Funktion eines Handelsregisters erfüllt wird, hierdurch aber keine Erhöhung der Abgabe verbunden ist, entspricht dies der niederländischen Regelung.

47. Alle Verfahrensbeteiligten außer Grillo Star verweisen darauf, dass auch nach italienischem Recht die Handelskammerabgabe nicht nur von Kapitalgesellschaften, sondern auch von Personengesellschaften zu tragen sei. Daher sei Anknüpfungspunkt der Abgabe nicht die Rechtsform der Gesellschaft, sondern das Unternehmen.

48. Im Gegensatz zur Rechtssache Denkavit, in der der Gerichtshof damit argumentieren konnte, dass nach niederländischem Recht auch Personengesellschaften der Abgabe unterlagen und deshalb Kapitalgesellschaften nicht aufgrund ihrer Rechtsform belastet würden, dürfte dieses Argument nach der Neufassung der Richtlinie so nicht mehr zum Zuge kommen.

49. Denn Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 stellt für die Zwecke der Richtlinie den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleich, die einen Erwerbszweck verfolgen. Die Vorgängerrichtlinie 69/335[25] enthielt in Art. 3 Abs. 2 zwar eine identische Regelung, sah aber noch die Möglichkeit vor, dass ein Mitgliedstaat von dieser Gleichstellung anderer Gesellschaften mit den Kapitalgesellschaften absehen konnte. Personengesellschaften dürften somit als Vergleichsgruppe nicht mehr in Betracht kommen.

50. Dies ist vorliegend aber nicht erheblich, da gemäß Art. 2195 CC nicht nur Gesellschaften mit Erwerbszweck, sondern auch natürliche Personen als Einzelunternehmen in das italienische Unternehmensregister einzutragen sind und somit der jährlichen Abgabe an die Industrie- und Handelskammern unterliegen. Die Unterwerfung natürlicher Personen als Einzelunternehmen unter die jährliche Abgabe kann somit als Beleg dafür herangezogen werden, dass die jährliche Abgabe an die Industrie- und Handelskammern nicht an die Gesellschaftsform, sondern an das Unternehmen anknüpft, dessen Inhaber die Gesellschaft ist.

51. Grundsätzlich stellt die fragliche Abgabe daher keine verbotene indirekte Steuer im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie dar.

iii) Ergänzende Vorlagefrage – Abgabepflicht inaktiver Gesellschaften

52. Mit dem ergänzenden Vorlagebeschluss hat das vorlegende Gericht einen weiteren Aspekt der italienischen Regelung in den Fokus gerückt. Es stellte damit die Frage, ob es mit Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie vereinbar sei, die jährliche Abgabe von einer Gesellschaft zu verlangen, die nie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat. So führte es aus, dass Grillo Star niemals wirtschaftlich aktiv gewesen sei.

53. Hinter der Frage steht die Auffassung des vorlegenden Gerichts, dass, wenn eine inaktive Gesellschaft besteuert werde, nicht davon gesprochen werden könne, dass im Sinne des Urteils Denkavit der Anknüpfungspunkt für die streitige Abgabe die Eintragung des Unternehmens und nicht die der Gesellschaft sei. Bei einer inaktiven Gesellschaft, bei der somit kein Unternehmen existiere, könne Anknüpfungspunkt der Abgabe nur die Gesellschaft selbst und nicht das Unternehmen sein. Dies sei aber mit der Richtlinie nicht vereinbar. Kern der ergänzenden Frage ist somit, ob die Richtlinie 2008/7 verlangt, dass inaktive Gesellschaften von der jährlichen Abgabe auszunehmen sind.

25 — Zitiert in Fn. 4.

54. Das vorlegende Gericht scheint seine Argumentation auf eine Aussage des Gerichtshofs im Urteil Denkavit zu stützen. Bei der Prüfung der niederländischen Bestimmungen hatte der Gerichtshof insofern erwähnt, dass sich die Abgabenpflicht nach niederländischem Recht nicht auf „Firmenmäntel [erstreckt], also auf Gesellschaften, die über keine Aktiva verfügen und somit keine Tätigkeit mehr ausüben“. [26] Zu dieser Aussage des Gerichtshofs ist vorab festzustellen, dass es sich hierbei nicht um ein tragendes Argument des Urteils handelte. Eine unbesehene Übertragung auf andere Konstellationen ist daher nicht angezeigt.

55. Die ergänzende Frage des vorlegenden Gerichts nach der Abgabenpflicht inaktiver Gesellschaften könnte man dahin gehend verstehen, dass sie sich auf die Behandlung von Vorratsgesellschaften bezieht, d. h. von Gesellschaften, die nicht aktiv sind, aber anders als die in Denkavit erwähnten Mantelgesellschaften über Aktiva verfügen. Solche Vorratsgesellschaften werden in der Absicht gegründet, zunächst keine wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, sondern eine solche erst später beispielsweise nach einer Veräußerung zu entfalten. Ob Vorratsgesellschaften der Abgabenpflicht unterliegen dürfen, ist zweifelsohne eine interessante Frage. Zu klären wäre u. a., welche Bedeutung der angeführten Aussage des Gerichtshofs insofern überhaupt beizumessen ist und gegebenenfalls, ob aus der weiteren Aussage des Gerichtshofs im Urteil Denkavit, dass „jede Gründung einer Gesellschaft grundsätzlich auf den Betrieb eines Unternehmens abzielt“ [27] folgen würde, dass es ausreicht, dass eine Vorratsgesellschaft darauf abzielt, irgendwann z. B. nach einem Erwerb wirtschaftlich aktiv zu werden.

56. Ich teile zwar nicht die Argumentation der Kommission, die im vorliegenden Verfahren darauf abstellte, dass inaktive Gesellschaften häufig zur Steuerumgehung und Geldwäsche genutzt würden und daher keine vorteilhafte Behandlung verdient hätten. Vorratsgesellschaften können nämlich sehr wohl zu legitimen Zwecken existieren und insofern gerade auch die Wahrnehmung der Grundfreiheiten erleichtern. So kann es für einen ausländischen Investor oder Unternehmer einfacher sein, ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen, indem er eine zu diesem Zweck gegründete Vorratsgesellschaft erwirbt und hierdurch den Zeitverlust und mögliche Schwierigkeiten vermeidet, die mit der Gesellschaftsgründung und Eintragung einhergehen.

57. Diese Frage der Behandlung inaktiver Gesellschaften ist aber – wie ich im Folgenden darlegen werde – im vorliegenden Fall hypothetisch und daher nicht zu beantworten, da Grillo Star keine in diesem Sinne inaktive Gesellschaft ist.

58. In seinem ergänzenden Beschluss hatte das vorlegende Gericht recht unpräzise davon gesprochen, dass Grillo Star niemals wirtschaftlich aktiv war. Die Kommission hat insofern zu Recht Zweifel geäußert, ob es überhaupt denkbar sei, dass Grillo Star wirklich niemals wirtschaftlich aktiv gewesen sei. Gehe man davon aus, dass die Gesellschaft anfangs mit dem erforderlichen Gründungskapital ausgestattet war, sei es schwer vorstellbar, wie eine Gesellschaft, ohne jemals wirtschaftlich aktiv gewesen zu sein, in Konkurs geraten könne. Diese Bedenken teile ich.

59. Auf Nachfrage hat Grillo Star in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass die Gesellschaft in bestimmter Form aktiv gewesen sei, ihre Aktivität sich aber auf vorbereitende Tätigkeiten für die Aufnahme der geplanten Geschäftstätigkeit beschränkt habe. Die italienische Regierung hat hierzu ausgeführt, dass Grillo Star bereits Immobilien und Waren mit Blick auf die Eröffnung eines Hotelgewerbes erworben hatte.

26 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2, Randnr. 29).

27 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2, Randnr. 29).

60. Vorliegend ist daher nicht die Frage zu beantworten, ob die Richtlinie verlangt, dass inaktive Gesellschaften von der jährlichen Abgabe ausgenommen werden, sondern vielmehr, ob die Richtlinie verlangt, dass Unternehmen, die nur vorbereitende Tätigkeiten ausüben, aber noch nicht mit ihrer eigentlichen geplanten Geschäftstätigkeit begonnen haben, von der jährlichen Abgabe auszunehmen sind. Zu klären ist also, ob auch bei Gesellschaften, die nur eine vorbereitende Geschäftstätigkeit in diesem Sinne ausüben, davon gesprochen werden kann, dass Anknüpfungspunkt für die jährliche Abgabe das Unternehmen und nicht die Gesellschaft ist.

61. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache Denkavit zum einen im Zusammenhang mit der Prüfung der niederländischen Bestimmungen, wie bereits ausgeführt, betont, dass „jede Gründung einer Gesellschaft grundsätzlich auf den Betrieb eines Unternehmens abzielt". Entscheidend ist nach der Auffassung des Gerichtshofs somit nicht, ob das Anknüpfungsmerkmal der Abgabe die *tatsächliche* wirtschaftliche Aktivität einer Gesellschaft ist. Der Gerichtshof geht vielmehr davon aus, dass der Anknüpfungspunkt für die Abgabe auch dann das Unternehmen und nicht die Gesellschaft selbst ist, wenn eine Gesellschaft bei ihrer Gründung auf den Betrieb eines Unternehmens *abzielt*.

62. Nach den Ausführungen der Kommission kommt es auch nach der italienischen Definition des Unternehmensbegriffs nicht auf die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität an, sondern auf die Möglichkeit, wirtschaftlich aktiv zu werden. Dann muss es aber erst recht genügen, wenn eine Gesellschaft bereits vorbereitende Handlungen im Hinblick auf ihre Geschäftstätigkeit vornimmt und somit mit der Realisierung der beabsichtigten Unternehmenstätigkeit begonnen hat.

63. Zum anderen hat der Gerichtshof darauf verweisen, dass sich die Definition des Unternehmensbegriffs im Hinblick auf Art. 5 der Richtlinie 2008/7 nach nationalem Recht bestimmt.[28] Er hatte deshalb auch den Einwand nicht gelten lassen, dass die Tätigkeit einer Holdinggesellschaft, die sich auf die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft beschränkt, keine Unternehmenstätigkeit im eigentlichen Sinne darstelle.

64. Auch danach steht es dem italienischen Gesetzgeber daher frei, vorbereitende Tätigkeiten als Unternehmenstätigkeit im Hinblick auf den Anknüpfungspunkt für die Abgabe anzusehen. Insofern können auch praktische Überlegungen den Gesetzgeber veranlassen, eine solche Gesellschaft als Unternehmen anzusehen, da es schwierig sein könnte, zwischen vorbereitenden Tätigkeiten und der den Geschäftszweck ausmachenden Tätigkeit zu differenzieren und derartige Feststellungen einen erheblichen Verwaltungsaufwand bedeuten könnten.

65. Etwas anderes kann aus diesen Gründen auch nicht im Hinblick auf das von Grillo Star in der mündlichen Verhandlung erhobene Argument gelten; jedenfalls im Hinblick auf den Konkurs und der damit verbundenen Einstellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit könne die Gesellschaft nicht mehr als Unternehmen angesehen werden. Den Mitgliedstaaten steht es frei, auch bezüglich einer Gesellschaft, deren Geschäfte wirtschaftlich schlecht laufen und die deswegen ihre geschäftliche Aktivität reduziert oder einstellt, von einer Unternehmenstätigkeit auszugehen.

66. Auch wenn eine Gesellschaft nur vorbereitende Tätigkeiten im Hinblick auf die Aufnahme ihrer eigentlich geplanten Geschäftstätigkeit ausübt, ist es daher plausibel, dass Anknüpfungspunkt für die Abgabe die Eintragung des Unternehmens und nicht die Eintragung der Gesellschaft ist.

67. Da vorliegend somit schon keine verbotene Steuer im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. c vorliegt, kommt es auf die Prüfung des Gebührencharakters nach Art. 6 der Richtlinie nicht mehr an.

28 — Urteil Denkavit Internationaal (zitiert in Fn. 2, Randnr. 32) zur Vorgängerbestimmung der Richtlinie 69/335 (zitiert in Fn. 4).

V – Ergebnis

68. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich vor, die Fragen des Tribunale di Cosenza wie folgt zu beantworten:

Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7/EG steht einer jährlichen Abgabe an eine Industrie- und Handelskammer, die jedes in das Unternehmensregister eingetragene Unternehmen zu zahlen hat und die mit einer die Fortsetzung der Ausübung einer Tätigkeit bedingenden Eintragung der Kapitalgesellschaft zusammenhängt, dann nicht entgegen, wenn die Eintragung des Unternehmens und nicht die Eintragung der Kapitalgesellschaft, die Inhaber des Unternehmens ist, Anknüpfungspunkt für die Abgabe ist. Den Mitgliedstaaten steht es frei, für diese Zwecke auch Gesellschaften, die nur vorbereitende Handlungen im Hinblick auf ihre eigentliche Geschäftstätigkeit ausüben, als Unternehmen anzusehen.