URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
11. Dezember 1997 *

In der Rechtssache C-8/96

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Tribunal de grande instance Tours (Frankreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Locamion SA

gegen

Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung 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) in der Fassung der Richtlinien 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 zur Änderung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes der Gesellschaftsteuer, der zugunsten bestimmter Umstrukturierungen von Gesellschaften in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital vorgesehen ist (ABl. L 103, S. 13), 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15), 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 (ABl. L 303, S. 9) und 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335 (ABl. L 156, S. 23)

erläßt

* Verfahrenssprache: Französisch.

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten H. Ragnemalm (Berichterstatter) sowie der Richter G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray und G. Hirsch,

Generalanwalt: G. Cosmas
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Locamion SA, vertreten durch Rechtsanwalt Jean-Claude Cavaillé, Lyon,

— der französischen Regierung, vertreten durch Catherine de Salins, Abteilungsleiterin in der Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, und Frédéric Pascal, Attaché d'administration centrale in dieser Direktion, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Hélène Michard und Enrico Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Locamion SA, der französischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 5. Dezember 1996,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Februar 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Tribunal de grande instance Tours hat mit Urteil vom 4. Januar 1996, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Januar 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung 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) in der Fassung der Richtlinien 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 zur Änderung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes der Gesellschaftsteuer, der zugunsten bestimmter Umstrukturierungen von Gesellschaften in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital vorgesehen ist (ABl. L 103, S. 13), 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15), 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 (ABl. L 303, S. 9) und 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335 (ABl. L 156, S. 23) (im folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Locamion SA (im folgenden: Klägerin) und dem Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire (im folgenden: Beklagter) über die Zahlung der regionalen Steuer auf Kraftfahrzeugscheine (im folgenden: Zulassungssteuer).

3 Durch die Richtlinie sollen insbesondere die Faktoren, die die Festsetzung und die Erhebung der Gesellschaftsteuer in der Gemeinschaft beeinflussen, im Rahmen der Beseitigung der steuerlichen Hindernisse, die dem freien Kapitalverkehr entgegenstehen, harmonisiert werden.

4 Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie enthält eine Aufzählung der Vorgänge, bei denen die Gesellschaftsteuer zu erheben ist, darunter gemäß Buchstabe c die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art.

5 Nach Artikel 7 der Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 85/303 ist der Vorgang, durch den eine Kapitalgesellschaft ihr gesamtes Vermögen in eine andere Kapitalgesellschaft einbringt, die gegründet wird oder bereits besteht, vollständig von der Gesellschaftsteuer befreit.

6 Die Richtlinie schreibt entsprechend ihrer letzten Begründungserwägung auch die Beseitigung anderer indirekter Steuern vor, die die gleichen Merkmale wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer aufweisen und deren Beibehaltung die mit der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde. Diese indirekten Steuern, deren Erhebung untersagt ist, sind in den Artikeln 10 und 11 der Richtlinie aufgeführt. In Artikel 10 heißt es:

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck 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;

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 Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie enthält eine abschließende Liste der anderen keine Gesellschaftsteuer darstellenden Steuern oder Abgaben, die abweichend von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in den Artikeln 10 und 11 genannten Vorgängen erhoben werden können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86, Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 9, und vom 28. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91, Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915, Randnr. 24).

8 Das im Ausgangsverfahren anwendbare französische Recht sieht in Artikel R-113 des Code de la route (Straßenverkehrsgesetz) vor, daß der neue Eigentümer eines Fahrzeugs, wenn er dieses weiter im Verkehr benutzen will, binnen fünfzehn Tagen nach dem auf dem Kraftfahrzeugschein eingetragenen Zeitpunkt des Halterwechsels vom Präfekten seines Wohnsitzdepartements einen Kraftfahrzeugschein auf seinen Namen ausstellen lassen muß.

9 Voraussetzung für die Ausstellung des Kraftfahrzeugscheins ist u. a. die Entrichtung der Zulassungssteuer nach den Artikeln 1599 quindecies ff. des Code Général des Impôts (Abgabenordnung).

10 Artikel 1599 quindecies bestimmt:

„Zugunsten der Regionen wird auf die in ihrem örtlichen Zuständigkeitsbereich ausgestellten Kraftfahrzeugscheine eine Steuer erhoben, die nach Maßgabe der Artikel 1599 sexdecies bis 1599 novodecies als proportionale oder als feste Steuer ausgestaltet sein kann.

Diese Steuer wird als Stempelsteuer festgesetzt und erhoben."

11 Nach Artikel 1599 sexdecies hat die Ausstellung des Kraftfahrzeugscheins die Zahlung einer proportionalen Steuer zur Folge, deren Einheitssatz je Pferdestärke von der Region durch Beschluß des Regionalrats festgesetzt wird. Der Einheitssatz verringert sich bei Nutzfahrzeugen mit einem zulässigen Gesamtladegewicht von mehr als 3,5 Tonnen, Zugmaschinen und Motorräder um die Hälfte. Schließlich verringert sich dieser Satz für Fahrzeuge, die älter als 10 Jahre sind, in beiden Fällen um die Hälfte.

12 Wie sich aus dem Vorlageurteil ergibt, hat die Klägerin durch Beschluß ihrer außerordentlichen Hauptversammlung vom 30. Juni 1992 eine Verschmelzung durch Übernahme der Gesellschaft France Location vorgenommen. Dieser Vorgang führte zur Übertragung des gesamten Aktiv- und Passivvermögens, insbesondere eines großen Fuhrparks, der Gesellschaft France Location auf die Klägerin.

13 Als Erwerberin dieser Fahrzeuge beantragte die Klägerin beim Präfekten des Departements ihrer Niederlassung in Tours, die 1 698 im Rahmen der Verschmelzung auf sie übergegangenen Fahrzeuge auf ihren Namen zuzulassen. Nach Erteilung der 1 698 Kraftfahrzeugscheine wurden von ihr 2 391 761 FF erhoben.

14 Die Klägerin beantragte die Erstattung dieses Betrages, da die Zahlung der Zulassungssteuer gegen die Richtlinie verstoße. Durch Entscheidung vom 26. Januar 1994 wies der Beklagte diesen Einspruch zurück.

15 Die Klägerin erhob gegen ihn daraufhin beim vorlegenden Gericht Klage auf Erstattung der gezahlten Steuern, abzüglich der der proportionalen Einheitssteuer entsprechenden festen Steuer, mit der Begründung, die Erhebung der proportionalen Zulassungssteuer im Zusammenhang mit einer Verschmelzung verstoße gegen die Richtlinie.

16 Das Gericht hat das Verfahren daher ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Artikel 4 und 7 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 dahin auszulegen, daß diese Richtlinie auf Verschmelzungen durch Übernahme im Sinne der Artikel 371 bis 372-2 des Gesetzes Nr. 66.537 vom 24. Juli 1966 über die Handelsgesellschaften anzuwenden ist?

2. Ist es mit Artikel 10 der Richtlinie vereinbar, wenn der französische Staat eine proportionale Steuer für die Ausstellung von Kraftfahrzeugscheinen aus Anlaß einer Verschmelzung durch Übernahme erhebt, und fällt, wenn dies nicht der Fall ist, diese Besteuerung unter Artikel 12?

17 Mit Schreiben, die am 20. März und am 7. April 1997, d. h. nach Verlesung der Schlußanträge des Generalanwalts, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingereicht worden sind, hat die Klägerin Erklärungen zu einigen Punkten abgegeben, die im Vorlageurteil sowie den schriftlichen und mündlichen Erklärungen der Beteiligten nicht ausreichend behandelt worden seien. Ohne ausdrücklich die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung zu beantragen, hat die Klägerin diese in das Ermessen des Gerichtshofes gestellt.

18 Entsprechend Artikel 61 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes hält der Gerichtshof eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung im vorliegenden Fall nicht für erforderlich.

19 Zur ersten Frage vertreten alle Beteiligten, die schriftliche Erklärungen abgegeben haben, die Auffassung, Verschmelzungen durch Übernahme fielen unter die Richtlinie. Sie verweisen hierzu auf das Urteil vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (Bautiaa und Société française maritime, Slg. 1996, I-505).

20 Tatsächlich ergibt sich aus Randnummer 34 des Urteils Bautiaa und Société française maritime, daß Verschmelzungen der in diesem Urteil streitigen Art Erhöhungen des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie in dem besonderen, durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b erfaßten Fall darstellen, daß eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.

21 Die Sachverhaltselemente, die das vorlegende Gericht dem Gerichtshof vorgetragen hat, erlauben es jedoch nicht, mit hinreichender Klarheit festzustellen, ob der Vorgang der Verschmelzung durch Übernahme, um den es im Ausgangsverfahren geht, als Vorgang angesehen werden kann, der, wie in Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie vorgesehen, zu einer Erhöhung des Kapitals der Klägerin geführt hat.

22 Hierzu ist darauf hinzuweisen, daß, wie sich aus dem ersten Beschluß im Protokoll der Hauptversammlung der Aktionäre der Klägerin vom 30. Juni 1992 ergibt, die Klägerin zu diesem Zeitpunkt bereits Alleinaktionärin der übernommenen Gesellschaft war. Aus diesem Grund wurde beschlossen, daß die Verschmelzung nicht zu einer Kapitalerhöhung der Klägerin führe.

23 Dies bedeutet gleichwohl, daß die 1992 erfolgte Verschmelzung durch Übernahme anscheinend das Ergebnis einer früheren, 1991 infolge der Einbringung sämtlicher Aktien von France Location in die Klägerin eingetretenen Kapitalerhöhung darstellt, so daß diese beiden Vorgänge global als ein einziger Vorgang beurteilt werden könnten, der in zwei Stufen abgelaufen ist.

24 Aufgrund dessen ist — mangels hinreichender Angaben zu den Merkmalen des dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Vorgangs — die Prüfung der zweiten Frage ausgehend von der Annahme vorzunehmen, daß es sich um einen Vorgang der Verschmelzung durch Übernahme handelt, der unter die Richtlinie fällt.

25 Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht im wesentlichen dahin, ob Artikel 10 der Richtlinie dahin auszulegen ist, daß er eine Steuer wie die Zulassungssteuer verbietet und ob, wenn dies der Fall ist, Artikel 12 dieser Richtlinie die Erhebung dieser Steuer zuläßt.

26 Indirekte Abgaben, die dieselben Merkmale aufweisen wie die Gesellschaftsteuer, fallen in den Anwendungsbereich des Artikels 10 der Richtlinie.

27 In bezug auf Artikel 10 Buchstabe a der Richtlinie ist zu prüfen, ob die Zulassungssteuer nicht zur unmittelbaren oder mittelbaren Besteuerung eines Vorgangs führt, der nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie grundsätzlich von jeglicher Gesellschaftsteuer befreit sein müßte.

28 Die Zulassungssteuer wird je nach der Situation, die zur Ausstellung des Kraftfahrzeugscheins führt, unter unterschiedlichen Bedingungen erhoben. Wird die Steuer infolge einer Eigentumsänderung erhoben, ist sie proportional, während sie in den meisten anderen Fällen nur mit einem festen Satz je Einheit erhoben wird.

29 Die Klägerin und die Kommission machen daher geltend, Entstehungstatbestand für die proportionale Zulassungssteuer sei der Vorgang der Verschmelzung durch Übernahme. Die Zulassungssteuer stelle somit eine finanzielle Belastung dar, die mittelbar einen Vorgang der Ansammlung von Kapital treffe, so daß sie unter das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie falle.

30 Entgegen den Ausführungen der Klägerin und der Kommission ist Entstehungstatbestand der Zulassungssteuer die Ausstellung eines Dokuments für den Eigen-

tümer des Fahrzeugs, das für dessen Inbetriebnahme erforderlich ist. Aus Artikel R-113 des Straßenverkehrsgesetzes ergibt sich nämlich, daß der Erwerb eines Fahrzeugs mit anschließender Übertragung, ohne daß das Fahrzeug zwischenzeitlich in Betrieb genommen wurde, nicht zur Zahlung der Zulassungssteuer führt.

31 Daraus folgt, daß die Zulassungssteuer nicht auf die Einbringung von Fahrzeugen in eine Kapitalgesellschaft erhoben wird, sondern vielmehr auf ihre Inbetriebnahme.

32 Dieses Ergebnis wird im übrigen durch die Prüfung der Bedingungen für die Zahlung der Zulassungssteuer bestätigt, die sich grundlegend von denjenigen für die durch die Richtlinie harmonisierte Gesellschaftsteuer unterscheiden. Aus Artikel 5 der Richtlinie ergibt sich nämlich, daß die Steuer bei Vorgängen gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a, c und d der Richtlinie auf den tatsächlichen Wert der geleisteten Einlagen jeder Art erhoben wird. Die Zulassungssteuer dagegen wird nach Maßgabe des Fahrzeugtyps, seiner Leistung, ausgedrückt in Pferdestärken, seines Gewichts und seines Alters erhoben.

33 Ferner ist festzustellen, daß die Zulassungssteuer nicht im Sinne von Artikel 10 Buchstabe b der Richtlinie auf Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 dieser Richtlinie genannten Vorgänge, d. h. Vorgänge, die mit der Durchführung oder dem Abschluß der in Artikel 4 genannten Vorgänge einhergehen, erhoben wird.

34 Zu Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie ist festzustellen, daß die Zulassungssteuer von der Rechtsform des Eigentümers der Fahrzeuge, für die sie zu entrichten ist, unabhängig ist. Es kommt nicht darauf an, ob es sich dabei um eine natürliche oder

eine juristische Person, um eine Personengesellschaft oder um eine Kapitalgesellschaft handelt (Urteil vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94, Denkavit Internationaal u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnrn. 23 bis 26). Die Zulassungssteuer steht daher nicht mit Formalitäten in Zusammenhang, denen Gesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden können.

35 Daraus folgt, daß die Zulassungssteuer sich von den entsprechenden Merkmalen der durch Artikel 10 der Richtlinie verbotenen Abgaben unterscheidet.

36 Aufgrund dessen ist der zweite Teil der Frage, der Artikel 12 der Richtlinie betrifft, nicht zu prüfen.

37 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 10 der Richtlinie eine Steuer wie die Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge nicht verbietet.

Kosten

38 Die Auslagen der französischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Tribunal de grande instance Tours mit Urteil vom 4. Januar 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinien 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 zur Änderung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes der Gesellschaftsteuer, der zugunsten bestimmter Umstrukturierungen von Gesellschaften in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital vorgesehen ist, 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer, 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 und 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335 verbietet eine Steuer wie die regionale Steuer auf Kraftfahrzeugscheine nicht.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Dezember 1997.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

H. Ragnemalm