SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-249/89 *

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt, rechtlicher Rahmen und Vorlagefrage*

Durch Vertrag vom 27. Juni 1975 wurde die Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG gegründet, um die Risiken abzudecken, die einer ihrer Gesellschafter aus Anlaß eines größeren Bauvorhabens eingegangen war. Die Gesellschaft übernahm die Verpflichtungen aus dem Vorhaben, und ihre Gesellschafter verpflichteten sich, ihr Darlehen zu gewähren. Von 1977 bis 1983 erhielt die Gesellschaft von ihren Gesellschaftern zinslose Darlehen in Höhe von 131 Millionen DM.

In diesem Zeitraum erlitt die Gesellschaft erhebliche Verluste.

Am 31. Dezember 1983 wurde für jeden der Gesellschafter der von ihm zu tragende Verlustanteil mit seiner Forderung gegenüber der Gesellschaft verrechnet. Gleichzeitig wurde deren Liquidation beschlossen.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 1984 belegte das Finanzamt Kiel-Nord den Vorgang, daß ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein zinsloses Darlehen gewährte, mit Gesellschaftsteuer in Höhe von 361 335 DM. Das Finanzamt war nämlich der Auffassung, der Vorgang falle unter § 2 Absatz 1 Nr. 4 Buchstabe c des Kapitalverkehrsteuergesetzes, wonach der Gesellschaftsteuer unterliegen

„...

4) die folgenden freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft:

...

c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,

...

Voraussetzung ist, daß die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen".

Die Gesellschaft focht den Bescheid des Finanzamts bei den deutschen Gerichten an. Nachdem die Klage in der Tatsacheninstanz erfolglos geblieben war, legte die Gesellschaft Revision zum Bundesfinanzhof ein. Da dieser die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969

* Verfahrenssprache: Deutsch.

betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) für entscheidungserheblich hielt, hat er durch Beschluß vom 28. Juni 1989 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erlaubt Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG den Mitgliedstaaten, ein zinsloses Darlehen, das ein Gesellschafter seiner stark überschuldeten Kapitalgesellschaft gewährt, mit dem Nutzungswert (ersparte Zinsaufwendungen) der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen?

Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten, „die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen 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", der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

Gemäß Buchstaben c und d dieser Bestimmung können ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterworfen werden

— „die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat",

und

— „die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter, beim Ehegatten oder bei einem Kind eines Gesellschafters sowie die Aufnahme von Darlehen bei Dritten, wenn ein Gesellschafter für ein solches Darlehen Sicherheit leistet; Voraussetzung ist, daß diese Darlehen die gleiche Funktion haben wie eine Erhöhung des Kapitals".

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie sieht vor, daß bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b die Steuer „auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen", erhoben wird.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes ist die Vorlagefrage aus folgenden Gründen zu bejahen:

— Der in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie verwendete Begriff der „Leistungen" sei weit auszulegen. Er umfasse nicht nur die verdeckten Gesellschaftereinlagen, sondern auch die Erfolgsbeiträge, insbesondere in Form einer Nutzungsüberlassung.

— Die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bestehe in der Ersparnis der Zinsaufwendungen durch die Gesellschaft. Entgegen der Auffassung einiger deutscher Autoren setze die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens keine Erhöhung des Reinvermögens der Gesellschaft voraus. Die Tatsache, daß die Vermögensmehrung der Gesellschaft erst mit der Nutzung des Darlehens und nicht schon im Zeitpunkt der Übertragung des Vermögensgegenstandes erfolge, wie dies bei einer Einlage der Fall sei, stehe der Anwendung der Richtlinie nicht entgegen, die auf diese Unterscheidung nicht abstelle.

— Aus Artikel 4 Absatz 2 Buchstaben c und d der Richtlinie, die speziell Fälle von Darlehen beträfen, folge nicht im Umkehrschluß, daß das von einem Gesellschafter seiner Gesellschaft gewährte zinslose Darlehen nicht unter Buchstabe b falle. Die Regelungsbereiche des Buchstabens b einerseits und der Buchstaben c und d andererseits stünden selbständig nebeneinander und schlössen sich wechselseitig aus. Darüber hinaus sei die Besteuerungsgrundlage unterschiedlich: In den von den Buchstaben c und d erfaßten Fällen werde die Gesellschaftsteuer auf den gesamten Darlehensbetrag erhoben, während im Fall des Buchstabens b nur dessen Nutzungswert zugrunde gelegt werden dürfe.

B — *Verfahren vor dem Gerichtshof*

Der Beschluß des Bundesfinanzhofes ist am 7. August 1989 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die niederländische Regierung, vertreten durch den Secretaris-Generaal des Außenministeriums B. R. Bot, am 2. November 1989 und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Etienne als Bevollmächtigten, am 30. Oktober 1989 schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Er hat jedoch beschlossen, die niederländische Regierung um Beantwortung einer Frage zu bitten. Die Beantwortung erfolgte innerhalb der festgesetzten Frist.

Der Gerichtshof hat die Rechtssache durch Beschluß vom 10. Mai 1990 gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Fünfte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Nach Auffassung der *niederländischen Regierung* sprechen mehrere Gründe für die Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft. Die Darlehensgewährung erlaube nicht nur die Ersparung der Zinsen und erhöhe dementsprechend das Vermögen der Gesellschaft, sie vermehre deren Vermögen auch um einen Betrag in Höhe der sich aus dem Darlehen ergebenden Bareinzahlung abzüglich des baren Wertes der Zahlungsverpflichtung ohne Zinsen zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung. Schließlich verstärke sie das Wirtschaftspotential der Gesellschaft, was gemäß den Begründungserwägungen der Richtlinie für deren Anwendung entscheidend sei.

Die *Kommission* macht zunächst geltend, die Gewährung von zinslosen Darlehen durch Gesellschafter an ihre Gesellschaft falle weder unter Buchstabe c noch unter Buchstabe d des Artikels 4 Absatz 2 der Richtlinie. Beide beträfen nämlich andere Fälle, in denen der Darlehensgeber der Gesellschaft eine Gegenleistung erhalte, die in einer Gewinnbeteiligung oder einem Kapitalanteil bestehe. Die Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer sei dann gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie der Nennbetrag des Darlehens.

Hingegen erfüllt nach Auffassung der Kommission der in Frage stehende Vorgang die

Kriterien des Artikels 4 Absatz 2 Buchstabe b und fällt somit unter diese Bestimmung. Die zinslosen Darlehen seien als „Leistungen eines Gesellschafters" anzusehen, und die sich hieraus für die Gesellschaft ergebende Zinsersparnis bewirke eine Erhöhung ihres Vermögens. Aus dem Urteil vom 27. Juni 1979 in der Rechtssache 161/78 (Conradsen, Slg. 1979, 2221) ergebe sich, daß die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens ein von der Erhöhung des Kapitals zu unterscheidender Vorgang sei, der als objektiver und materieller Vorgang, der von den Modalitäten seines Erscheinens in der Bilanz unabhängig sei, verstanden werden müsse. Schließlich bedinge die Gewährung von zinslosen Darlehen eine Änderung der Gesellschaftsrechte, sei es auch nur eine Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft. Der Vorgang sei jedenfalls geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Wenn man davon ausgehe, daß die Gewährung eines zinslosen Darlehens durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft der Gesellschaftsteuer unterworfen werde müsse, sei die Besteuerungsgrundlage zu bestimmen. Nach Ansicht der Kommission ist für die Anwendung des Artikels 5 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie der „tatsächliche Wert der Leistung" in der Zinsersparnis für die Gesellschaft und darin zu sehen, daß dieser durch die Gewährung des Darlehens keine unmittelbaren Lasten und Verbindlichkeiten entstünden. Mit dieser Auslegung werde im übrigen das erwähnte Urteil Conradsen auf den vorliegenden Fall angewandt; danach müsse bei Gesellschaftseinlagen der tatsächliche Wert dieser Einlagen und nicht ihr Buchwert als Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer dienen.

Die Kommission bemerkt außerdem, daß die Ersparnis der Zinsen pro rata temporis je nach den geleisteten effektiven Darlehenseinzahlungen entstehe.

Aus diesen Gründen schlägt die Kommission vor, die Vorlagefrage folgendermaßen zu beantworten: Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 erlaubt es den Mitgliedstaaten, ein zinsloses Darlehen, das ein Gesellschafter seiner stark überschuldeten Kapitalgesellschaft gewährt, mit dem Nutzungswert (ersparte Zinsaufwendungen) der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

III — Antwort auf die Frage des Gerichtshofes

In ihren Erklärungen hatte die niederländische Regierung folgendes ausgeführt:

„Man könnte an einen Unterschied in der Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft und bei der Gewährung eines Darlehens durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft mit der Maßgabe, daß das Nutzungsrecht der Gesellschaft zuerkannt wird, denken."

Der Gerichtshof hat die niederländische Regierung aufgefordert, den Sinn dieser Bemerkung zu erläutern.

Die niederländische Regierung hat folgende Antwort gegeben:

„Wenn der Gerichtshof die Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch die Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft für nicht zulässig halten sollte, würde ein Unterschied zu der in wirtschaftlicher Hinsicht vergleichbaren Situation der Gewährung eines Darlehens unter dem Vorbehalt des Nutzungsrechts entstehen."

Denn „eine Muttergesellschaft kann ihrer Tochtergesellschaft ein Darlehen unter der Bedingung gewähren, daß das Nutzungsrecht an dem Darlehen dieser Gesellschaft

zuerkannt wird. Das Nutzungsrecht ist nach niederländischem Recht ein dingliches Recht, die natürlichen oder zivilrechtlichen Nutzungen des Gutes eines anderen zu ziehen. Das Nutzungsrecht an einem Darlehen bedeutet, daß dem Nutzungsberechtigten die Zinsen aus diesem Darlehen zustehen.

In einem solchen Fall ist die Erhebung von Gesellschaftsteuer zulässig, da die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft ein bestimmtes Vermögen zuerkennt. In wirtschaftlicher Hinsicht unterscheidet sich diese Situation jedoch in keiner Weise von der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch die Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft.

Die Bemerkung der niederländischen Regierung bezweckt, den Gerichtshof auf diese merkwürdige Folge einer für das Finanzamt Kiel-Nord negativen Entscheidung hinzuweisen, damit der Gerichtshof dies bei seinen Erwägungen berücksichtigen kann. Nach Auffassung der niederländischen Regierung verträgt sich ein Unterschied bei der Erhebung der Gesellschaftsteuer in wirtschaftlich gesehen gleichen Fällen, der auf einem Unterschied in der rechtlichen Formgebung beruht, schlecht mit einer Steuer wie der Gesellschaftsteuer, wie sie sich aus der Richtlinie 69/335/EWG ergibt."

R. Joliet
Berichterstatter