Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 18. Dezember 2014[1]

Rechtssache C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
gegen
Minister Finansów

(Vorabentscheidungsersuchen des Wojewódzki Sąd Administracyjny [Polen])

„Steuerrecht — Richtlinie 2008/7/EG — Art. 2 — Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital — Gesellschaftsteuer auf Kapitalzuführungen in eine Kommanditgesellschaft auf Aktien — Möglichkeit der Einstufung einer solchen Gesellschaft als Kapitalgesellschaft — Befreiungen — Auf nicht als Kapitalgesellschaften geltende Einheiten mit Erwerbszweck anwendbare Regelung“

I – **Einleitung**

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft im Wesentlichen die Auslegung des Begriffs „Kapitalgesellschaft“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital[2].

2. Im Ausgangsrechtsstreit stehen sich eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach polnischem Recht, die Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (im Folgenden: Drukarnia), und der Minister Finansów (Finanzminister, im Folgenden: Minister) wegen dessen Ablehnung, einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach polnischem Recht (im Folgenden: KGaA) für die Zwecke der Erhebung einer nationalen Steuer im Rahmen einer Umwandlung von Drukarnia in eine KGaA die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie 2008/7 zuzuerkennen, gegenüber.

3. Diese Rechtssache veranschaulicht die Autonomie der Richtlinie 2008/7 gegenüber den Besonderheiten des nationalen Gesellschaftsrechts, da die Bestimmung des Anwendungsbereichs des Begriffs „Kapitalgesellschaft“ im Sinne dieser Richtlinie bedeutet, über die formale Einstufung der betroffenen Gesellschaft im nationalen Recht hinauszugehen.

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

4. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 lautet:

„Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. L 46, S. 11.

a) jede Gesellschaft, die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;

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. Nach Art. 2 Abs. 2 dieser Richtlinie „[werden f]ür die Zwecke dieser Richtlinie … den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen".

6. Art. 9 der Richtlinie 2008/7 bestimmt:

„Zum Zweck der Erhebung der Gesellschaftssteuer können die Mitgliedstaaten beschließen, die in Artikel 2 Absatz 2 genannten Einheiten nicht als Kapitalgesellschaften zu betrachten."

B – *Polnisches Recht*

7. Nach Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte (im Folgenden: GStZR)[3] unterliegen der Steuer zivilrechtliche Rechtsgeschäfte, darunter Gesellschaftsverträge und Änderungen von Gesellschaftsverträgen, wenn sie zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Steuer auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte führen.

8. Art. 1 Abs. 3 des GStZR bestimmt, dass der Begriff der Gesellschaftsvertragsänderung im Fall einer Personengesellschaft die „Einbringung oder Erhöhung einer Einlage, deren Wert zur Steigerung des Vermögens der Gesellschaft oder zur Erhöhung des Gesellschaftskapitals führt", und im Fall einer Kapitalgesellschaft die „Erhöhung des Gesellschaftskapitals durch Einlagen oder aus Mitteln der Gesellschaft und Nachschüsse" umfasst.

9. Die Einlagen in eine KGaA unterliegen somit derselben Besteuerung wie Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. Art. 2 Nr. 6 GStZR nimmt jedoch Gesellschaftsverträge und ihre Änderungen aufgrund der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, gegen Gewährung von Anteilen oder Aktien dieser Gesellschaft, des von einer Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens oder einer Niederlassung dieser Gesellschaft oder von Anteilen oder Aktien einer anderen Kapitalgesellschaft, die zur Erreichung der Stimmenmehrheit in dieser führen, von der Besteuerung aus. Diese Bestimmung stellt die Durchführung der Umsetzung von Art. 5 Abs. 1 Buchst. e[4] in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, vom 9. September 2000 (Dz. U 2010, Nr. 101, Pos. 649).

4 — Art. 5 Abs. 1 Buchst. e lautet:
„Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekte Steuern auf
…
e) die Umstrukturierungen gemäß Artikel 4."

Buchst. b der Richtlinie 2008/7[5] dar, also der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, in keiner Form indirekte Steuern auf Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften zu erheben. Diese im GStZR vorgesehene Befreiung ist auf Kapitalgesellschaften anzuwenden und umfasst daher nicht die KGaA, die nach polnischem Recht als Personengesellschaft angesehen wurde.

III – **Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof**

10. Drukarnia, die die Umwandlung in eine KGaA und sodann eine Kapitalerhöhung durch Einbringung einer Sacheinlage bestehend aus Aktien einer anderen KGaA, Aktien einer Aktiengesellschaft und Anteilen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung beabsichtigte, stellte bei der polnischen Steuerbehörde am 21. September 2012 einen Antrag auf Einzelfallauslegung der Bestimmungen über die Steuer auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte. Wie der Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polen) darlegt, regelt das GStZR nämlich die Erhebung einer Gesellschaftsteuer im Sinne der Richtlinie 2008/7[6].

11. Drukarnia machte geltend, KGaA seien Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7. Daher könnten nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie die angeführten Umwandlungsvorgänge nicht dieser Steuer unterliegen.

12. Mit Einzelfallauslegungen vom 20. November 2012 entschied der Minister, dass die KGaA nach polnischem Recht nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/7 fielen. Zum einen erfülle nur ein Teil der Anteile und der Mitglieder der KGaA die Voraussetzungen, aufgrund derer sie als Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b oder c der Richtlinie 2008/7 angesehen werden könnten. Zum anderen habe die Republik Polen beschlossen, die KGaA nicht in den Anhang I[7] der Richtlinie 2008/7 aufzunehmen, sondern vorgezogen, von der Möglichkeit nach Art. 9 dieser Richtlinie Gebrauch zu machen, so dass die KGaA auch nicht als Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 2 Abs. 2 dieser Richtlinie angesehen werden könnten. Folglich seien die Art. 4, 5 und 7 der Richtlinie 2008/7 nicht auf die KGaA anwendbar.

13. Drukarnia klagte beim vorlegenden Gericht auf Nichtigerklärung der angeführten Einzelfallauslegungen, mit der Begründung, dass diese u. a. gegen Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 verstießen. Der Minister wiederholte seine Argumente und beantragte die Abweisung der Klage.

14. Unter diesen Umständen hat der Wojewódzki Sąd Administracyjny das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7 in der Weise auszulegen, dass als Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschriften eine KGaA anzusehen ist, wenn sich aus der rechtlichen Natur dieser Gesellschaft ergibt, dass nur ein Teil des Kapitals und der Gesellschafter die in Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen können?

5 — Art. 4 Abs. 1 Buchst. b bestimmt:
„Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten die folgenden Umstrukturierungen nicht als Kapitalzuführungen:
…
b) Erwerb von Anteilen, die eine Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Kapitalgesellschaft ausmachen, durch eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, sofern für die erworbenen Anteile zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden. Wird die Mehrheit der Stimmrechte infolge mehrerer Vorgänge erreicht, so gelten nur der Vorgang, durch den die Mehrheit der Stimmrechte erreicht wurde, und die darauf folgenden Vorgänge als Umstrukturierungen."

6 — Vgl. Urteil Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Anhang I der Richtlinie 2008/7 enthält die Liste der „Kapitalgesellschaften", die nach den nationalen Rechtsordnungen als solche angesehen werden. Insoweit weise ich darauf hin, dass die Kommanditgesellschaft auf Aktien nach dem deutschen, dem spanischen, dem französischen und dem italienischen Recht in den Anhang I aufgenommen wurde.

2. Wenn die erste Frage verneint werden sollte – ist Art. 9 der Richtlinie 2008/7 in der Weise auszulegen, dass er dadurch, dass er einem Mitgliedstaat die Befugnis gibt, die in Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 genannten Einheiten nicht als Kapitalgesellschaften zu betrachten, die Erhebung der Gesellschaftsteuer von diesen Einheiten der freien Entscheidung des Mitgliedstaats überlässt?

15. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 27. Juni 2013 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen. Drukarnia, der Minister, die polnische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Drukarnia, die polnische Regierung und die Kommission sind in der mündlichen Verhandlung am 22. Oktober 2014 gehört worden.

IV – **Zur ersten Frage**

A – *Einleitende Bemerkungen*

16. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Auslegung von Art. 2 der Richtlinie 2008/7. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung vier Kategorien von Gesellschaften unabhängig von der spezifischen Rechtsform des betreffenden Gebildes erfasst [8]. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie fallen unter den Begriff „Kapitalgesellschaft“ zunächst die Kapitalgesellschaften, die von den Mitgliedstaaten im Anhang I der Richtlinie 2008/7 aufgeführt wurden. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b fällt unter den Begriff „Kapitalgesellschaft“ außerdem jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c umfasst der Begriff „Kapitalgesellschaft“ auch 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 nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften. Die vierte Kategorie ist schließlich in Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 vorgesehen, der für die Zwecke dieser Richtlinie den Kapitalgesellschaften „alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen …, die einen Erwerbszweck verfolgen“ gleichstellt.

17. Im vorliegenden Fall möchte das nationale Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die in Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7 vorgesehenen Voraussetzungen von der Gesamtheit des Kapitals und der Gesellschafter erfüllt werden müssen oder ob es ausreicht, dass diese Voraussetzungen – wegen der Rechtsnatur der Gesellschaft – durch einen Teil des Kapitals und der Gesellschafter der in Rede stehenden Gesellschaft erfüllt werden.

18. Aus der Akte geht nämlich hervor, dass die KGaA im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften hybride Merkmale aufweist, wobei sie das polnische Recht als Personengesellschaft einstuft [9]. Eine KGaA gestattet einem aktiven Anleger (dem Komplementär) und einem passiven Anleger (dem Aktionär), sich zu einer Gesellschaft zusammenzuschließen [10].

8 — Vgl. außerdem die auf drei Kategorien von Einheiten gestützte Typologie, die Generalanwalt Darmon in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, Nrn. 7 und 8) vorgeschlagen hat.

9 — Aus den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass die Personengesellschaften nach polnischem Recht, einschließlich der KGaA, keine Rechtspersönlichkeit haben. Selbst wenn man einräumte, dass die Richtlinie 2008/7 sich auf den Begriff der juristischen Person gründet (da sie auf Gesellschaften, Personenvereinigungen und andere juristische Personen anwendbar ist), ist jedoch insoweit darauf hinzuweisen, dass der Begriff der juristischen Person im Unionsrecht nicht harmonisiert ist. Daraus folgt, dass für die Anwendung der Richtlinie 2008/7 die Diskussion in der Lehre zu diesem Thema nicht relevant ist. Jedenfalls ergibt sich aus der Akte, dass die KGaA über die Fähigkeit verfügt, vor Gericht aufzutreten, und in ihrem eigenen Namen Inhaber von Rechten und Pflichten sein kann.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; Kommentar zu Art. 1 Nr. 6 und Art. 125 des polnischen Gesetzbuchs über die Handelsgesellschaften; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, Rn. 1.1 ff., Kluwer 2007.

19. Wie das vorlegende Gericht darlegt, müssen die Gesellschafter einer KGaA zumindest aus einem Komplementär und zumindest einem Aktionär bestehen. Auf den Komplementär finden die Regelungen über den Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft Anwendung, während auf den Aktionär die Regelungen über den Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft Anwendung finden. Außerdem finden auf alle Angelegenheiten, die nicht speziell geregelt werden, die Vorschriften über Aktiengesellschaften entsprechende Anwendung, mit Ausnahme der Rechtsverhältnisse der Komplementäre, auf die die Vorschriften über die offene Handelsgesellschaft, die schlechthin eine Personengesellschaft ist, Anwendung finden.

20. In Anbetracht ihrer Mischnatur besteht das Kapital der KGaA aus zwei Arten von Kapital, nämlich zum einen aus dem den Aktien entsprechenden Grundkapital („kapitał zakładowy“), entsprechend geregelt durch die Vorschriften über die Aktiengesellschaft des polnischen Gesetzbuchs über die Handelsgesellschaften (im Folgenden: HGesGB) [11], und zum anderen aus dem durch die Einlagen der Komplementärgesellschafter gebildeten Kapital („kapitał udziałowy“), auf das die Vorschriften über die offene Handelsgesellschaft im Sinne des HGesGB Anwendung finden.

21. Insoweit vertreten Drukarnia und die Kommission in ihren Erklärungen die Auslegung, dass die KGaA Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7 sind, da diese Bestimmungen nicht verlangten, dass sämtliche Anteile am Grundkapital und sämtliche Mitglieder die aufgestellten Voraussetzungen erfüllten. Der Minister und die polnische Regierung legen ihrerseits den gegenteiligen Standpunkt dar. Sie tragen zum einen vor, dass diese Gesellschaftsform unter Berücksichtigung des Überwiegens ihres personalen Charakters von der Republik Polen nicht in Anhang I der Richtlinie 2008/7 aufgeführt wurde, und zum anderen, dass sich aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7 nicht ergebe, dass es hinreiche, wenn eine Gesellschaft die Voraussetzungen nur für einen Teil des Kapitals und der Gesellschafter erfülle.

B – *Zur Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7*

1. Zu den Zielen und zur Systematik der Richtlinie 2008/7

22. Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Bestimmung des Unionsrechts ihr Wortlaut und die mit ihr verfolgten Ziele sowie ihr Zusammenhang zu berücksichtigen, wobei die Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung ebenfalls relevante Anhaltspunkte für ihre Auslegung liefern kann [12].

23. Aus den Erfordernissen sowohl einer einheitlichen Anwendung des Unionsrechts wie auch des Gleichheitssatzes ergibt sich auch, dass den Begriffen einer Bestimmung des Unionsrechts, die für die Erläuterung ihres Sinnes und ihrer Tragweite nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Union eine autonome Auslegung zu geben ist [13]. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 legt zwingend und für alle Mitgliedstaaten einheitlich fest, welche Gesellschaften als Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie gelten [14]. Daraus folgt meines Erachtens, das diese Bestimmung einen eigenständigen Begriff der „Kapitalgesellschaft“ und der gleichgestellten Einheit schafft und gleichzeitig verlangt, dass diese Gesellschaften Gesellschaften, Personenvereinigungen oder andere juristische Personen im Sinne des nationalen Rechts sind [15].

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, vom 15. September 2000 (Dz. U. 2013.1030).

12 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil Inuit Tapiriit Kanatami u. a./Parlament und Rat (C-583/11 P, EU:C:2013:625, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

13 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Ekro (327/82, EU:C:1984:11, Rn. 11).

14 — Vgl. entsprechend Urteil ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, Rn. 28).

15 — Vgl. in Bezug auf die Definition in Art. 5 Abs. 2 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, Urteil Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, Rn. 14).

24. Im vorliegenden Fall erlaubt die grammatikalische Auslegung von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 nicht, ohne Weiteres auf die Vorlagefrage zu antworten.

25. In teleologischer Hinsicht ergibt sich aus den Erwägungsgründen 2 bis 14 der Richtlinie 2008/7, die eine Neufassung der Richtlinie 69/335[16] vornahm, dass die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten sind, die den freien Kapitalverkehr behindern, und die Abschaffung der Gesellschaftsteuer als beste Lösung erscheint. Da jedoch die eine Gesellschaftsteuer erhebenden Mitgliedstaaten die sich aus der unverzüglichen Anwendung einer solchen Maßnahme ergebenden Einnahmeausfälle als unannehmbar ansahen, blieb die Möglichkeit, weiterhin gewisse Vorgänge der harmonisierten Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, bestehen[17], nicht jedoch für gewisse Umstrukturierungen, darunter Vermögenseinlagen in eine Kapitalgesellschaft[18].

26. Es steht jedoch fest, dass die Richtlinie 2008/7 den freien Kapitalverkehr fördern soll, der als für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt wesentlich angesehen wird[19]. Die Richtlinie 2008/7 will daher die negativen Auswirkungen der Gesellschaftsteuer auf den freien Kapitalverkehr und die Wettbewerbsbedingungen in der Union weitestmöglich vermindern sowie die Aufhebung der indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erwirken[20].

27. Da die Richtlinie 2008/7 in ihrem Art. 2 den Begriff „Kapitalgesellschaften“ im Sinne der Richtlinie 69/335 übernommen hat, bleibt außerdem die im Kontext der letzteren Richtlinie entwickelte Rechtsprechung des Gerichtshofs für die Auslegung der Richtlinie 2008/7 uneingeschränkt relevant.

28. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich u. a., dass „der Begriff der Kapitalgesellschaft … weit aufgefasst und nicht mit einer bestimmten Gesellschaftsform identifiziert [wird]“[21], was meines Erachtens für eine offene Auslegung dieses Begriffs im Licht der allgemeinen Systematik und des Zwecks der Richtlinie 2008/7 spricht[22]. Der Gerichtshof hat somit anerkannt, dass die Richtlinie auf jede Ansammlung von Kapital, auch ohne Rechtspersönlichkeit, anwendbar ist, deren Ziel das Streben nach Gewinn durch Zusammenführung von Kapital in einem gesonderten Vermögen ist[23].

29. Wie Generalanwalt Darmon ausgeführt hat, geht es nicht um eine umfassende Aufstellung der Gesellschaften, deren Rechtsform den Kapitalgesellschaften gleichgestellt ist, „sondern lediglich darum, die Gesamtheit der Organismen, die unter die in Rede stehende Steuer fallende Geschäfte tätigen können, so umfassend wie möglich zu definieren“[24].

16 — Diese Richtlinie hatte ein doppeltes Ziel, nämlich erstens, die Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Gesellschaftsteuer, Wertpapiersteuer und Steuer auf Umstrukturierungen) abschließend zu harmonisieren, sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze, und zweitens, die Mitgliedstaaten daran zu hindern, andere Steuern mit denselben Merkmalen zu schaffen oder zu erheben.

17 — Die Kommission hat alle drei Jahre einen Bericht über die Anwendung der Richtlinie im Hinblick auf eine Abschaffung der Gesellschaftsteuer vorzulegen.

18 — Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2008/7.

19 — Urteil Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, Rn. 20).

20 — Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass dies der „Hauptzweck“ der Richtlinie [69/335] war, vgl. in diesem Sinne Urteile Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, Rn. 43), Optimus – Telecomunicações (C 366/05, EU:C:2007:366, Rn. 31) und Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, Rn. 49). Jüngere Legislativarbeiten scheinen jedoch der Gesellschaftsteuer über die Idee einer Finanztransaktionssteuer wieder Aktualität zu verschaffen (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM[2011] 594 endg.), vgl. Jurisclasseur Europe, Heft 1650, Fiscalité indirecte, am 1. Oktober 2012 aktualisiert).

21 — Urteil Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, Rn. 8), zu Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335.

22 — Vgl. Urteil Kommission/Griechenland (C-178/05, EU:C:2007:317, Rn. 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), April–Juni 1998, S. 380, Kommentar zum Urteil Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Vgl. seine Schlussanträge in der Rechtssache Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, Nr. 6).

2. Zur Prüfung der Voraussetzungen nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7

30. Unter den Begriff „Kapitalgesellschaft“ fällt nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 „jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind“.

31. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die angeführte Bestimmung die Schwelle, ab der eine Gesellschaft die Voraussetzungen des Begriffs „Kapitalgesellschaft“ erfüllt, nicht festlegt [25].

32. Außerdem verlangt diese Richtlinie in keiner Weise, dass die Aktien einer Gesellschaft bereits tatsächlich an der Börse gehandelt wurden. Vielmehr genügt zum Zweck der Einstufung einer Einheit als Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Richtlinie die bloße Börsenfähigkeit [26].

33. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich aus der Richtlinie 2008/7 ergibt, dass diese nur auf Kapitalgesellschaften, wie sie dort selbst definiert sind, und auf einen Erwerbszweck verfolgende Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen anwendbar ist, die den Kapitalgesellschaften gleichgestellt sind. Nach dem Urteil Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft muss ein Mitgliedstaat Letztere auch für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft ansehen [27]. Folglich bin ich der Auffassung, dass das nationale Recht eine Einheit, die die Kriterien von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie erfüllt, von der Definition des Begriffs „Kapitalgesellschaft“ im Sinne dieser Richtlinie nicht ausschließen kann.

34. Obwohl feststeht, dass die polnische KGaA im in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a genannten Anhang I der Richtlinie 2008/7 [28] nicht aufgeführt ist, ist im vorliegenden Fall diese Gesellschaftsform dem Unionsrecht nicht unbekannt, da sie insbesondere in Art. 1 der Ersten Gesellschaftsrechtsrichtlinie in der kodifizierten Fassung [29] aufgeführt ist. Daher sind die Schutzbestimmungen im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter auf sie anwendbar. Die KGaA fällt auch unter die Vierte

25 — Die Vorarbeiten enthalten auch keinen Hinweis darauf, dass eine solche Schwelle beabsichtigt gewesen wäre. Vgl. dazu Vorschlag für eine Richtlinie des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, KOM(2006) 760 endg., Entwurf eines Berichts über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (KOM[2006]0760-C6-0043/2007-2006/0253[CNS]), PE 388.476v01-00 sowie den Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie A6-0472/2007.

26 — Zur Einstufung einer landwirtschaftlichen Genossenschaft, deren Anteile nach griechischem Recht nicht börsenfähig sind, vgl. Urteil Kommission/Griechenland (EU:C:2007:317, Rn. 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, Rn. 26. Ich weise darauf hin, dass die vorliegende Rechtssache sich von der Rechtssache Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, die die Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft in einem besonderen zeitlichen Kontext betraf, unterscheidet. Im vorliegenden Fall handelt es sich hingegen aus der Sicht des nationalen Rechts um eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (sp. z o.o.) in eine Personengesellschaft nach polnischem Recht (KGaA).

28 — Aus der Akte ergibt sich, dass die Kommanditgesellschaft auf Aktien u. a. im deutschen, im französischen, im italienischen, im luxemburgischen, im portugiesischen und im spanischen Recht als Kapitalgesellschaft angesehen wird.

29 — Richtlinie 68/151/EWG des Rates vom 9. März 1968 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind (ABl. L 65, S. 8). Diese Richtlinie wurde aufgehoben durch die Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2 des Vertrags im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten (ABl. L 258, S. 11).

Gesellschaftsrechtsrichtlinie [30]. Nach Art. 1 in Verbindung mit Anhang I und II der Richtlinie 2013/34 hat der Unionsgesetzgeber die KGaA klar als Kapitalgesellschaft eingestuft, während die Kommanditgesellschaft nach polnischem Recht nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, es sei denn, ihr Komplementär ist eine Kapitalgesellschaft einschließlich einer KGaA [31].

35. Außerdem sieht das HGesGB [32] die Anwendung der Vorschriften über die Aktiengesellschaft auf die KGaA hinsichtlich aller mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Aspekte vor. Daher sind auf sie u. a. die Bestimmungen der Richtlinie 2001/34/EG [33] anwendbar. Letztere Richtlinie wurde mit dem Gesetz über Geschäfte mit Finanzinstrumenten [34] in polnisches Recht ungesetzt, nach dem der Begriff der Wertpapiere auch Aktien umfasst [35].

36. Daraus folgt, dass die Aktien einer KGaA unter denselben Voraussetzungen börsenfähig sind wie die Aktien einer Aktiengesellschaft [36]. Die Anteile des Komplementärs sind dagegen, wie sich aus der Akte ergibt, nicht börsenfähig.

37. In diesem Zusammenhang weise ich darauf hin, dass der Gedanke der „Unvollständigkeit“ der zur amtlichen Notierung zugelassenen Wertpapiere nicht einzigartig im Gesellschaftsrecht der Union ist, da sie auch von der angeführten Richtlinie 2001/34 gestattet wird [37]. Es ist daher im vorliegenden Fall in einen größeren Zusammenhang einzuordnen, der sich aus dem Gesellschaftsrecht der Union ergibt, dass nur ein Teil des Kapitals börsenfähig ist.

30 — Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222, S. 11). Diese Richtlinie wurde aufgehoben durch die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182, S. 19).

31 — Art. 1 der Richtlinie 2013/34 lautet:
„Die durch diese Richtlinie vorgeschriebenen Koordinierungsmaßnahmen gelten für die [Vorschriften] der Mitgliedstaaten für die Rechtsformen von Unternehmen,
a) die in Anhang I genannt sind;
b) die in Anhang II genannt sind und bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter des Unternehmens mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil diese Gesellschafter
i) über eine in Anhang I aufgeführte Rechtsform verfügen oder
ii) nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I genannten vergleichbar ist.“
Die KGaA steht im Anhang I dieser Richtlinie.

32 — Vgl. Art. 126 Abs. 1 Nr. 2 des HGesGB.

33 — Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Mai 2001 über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Börsennotierung und über die hinsichtlich dieser Wertpapiere zu veröffentlichenden Informationen (ABl. L 184, S. 1) in der durch die Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. November 2003 (ABl. L 345, S. 64) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2001/34).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, vom 29. Juli 2005 (Dz. U. 2005, Nr. 183, 1538, dessen Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. a Aktien betrifft.

35 — Insoweit kann das Vorbringen der polnischen Regierung, das Kapital der KGaA sei nicht börsenfähig, wenn der Aktionär der KGaA nur Namensaktien besitze, nicht durchgreifen, da es sich dabei nur um eine Möglichkeit handelt, die sich aus dem HGesGB ergibt. Außerdem räumt diese Regierung ein, dass ein Aktionär einer KGaA börsenfähige Inhaberaktien halten kann.

36 — Vgl. auch Rechtsprechung des polnischen Obersten Verwaltungsgerichtshofs, nach der die KGaA ein Element der Kapitalzuführung („element wkładu kapitałowego“) enthalten, das impliziert, dass die Aktien insbesondere an der Börse notiert sein können. Es ist daher nicht die Gesellschaft, sondern die von ihr ausgegebenen Finanzinstrumente, die zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind (Urteil des Obersten Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juni 2014, II FSK 1667/12, zugänglich auf der Internetseite: www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

37 — Vgl. Art. 43 Abs. 4 und Art. 49 der Richtlinie 2001/34.

38. Außerdem ist die KGaA, obwohl sie als die komplexeste Personengesellschaftsform, die Merkmale ihrer rechtlichen Regelung von den Kapitalgesellschaften übernimmt, angesehen wird, nach nationalem Recht eine Personengesellschaft [38]. Es ist jedoch festzustellen, dass das nationale Recht Fälle zulässt, die über eine einfache Symmetrie zwischen der Stellung des Komplementärs und der des Aktionärs hinausgehen, und unter bestimmten Bedingungen eine Rollenvermischung zwischen den Letzteren zulässt [39].

39. Schließlich ergibt sich aus der Akte, dass die Einstufung der KGaA als Kapitalgesellschaft in der nationalen Rechtsprechung erörtert wurde, insbesondere in der des polnischen Obersten Verwaltungsgerichtshofs, der im Sinne einer solchen Einstufung der KGaA entschieden hat [40].

40. All dies stützt die Auffassung, dass die KGaA Merkmale einer Einheit aufweist, in der Kapital angesammelt wird, das innerhalb der Union entsprechend der Zielsetzung der Richtlinie 2008/7 unbehindert verkehren können müsste.

41. Wie nämlich Generalanwalt Tizzano dargelegt hat, „[beruht d]ie Begrenzung der gemeinschaftlichen Harmonisierung auf die Steuer auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften … 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' … erfassen. [D]er Begriff der ‚Kapitalgesellschaft' im Sinne der Richtlinie [umfasst] auch Gesellschaftsmodelle …, die die Übertragung der Gesellschaftsanteile erlauben oder begünstigen" [41].

42. Nach alledem bin ich daher der Ansicht, dass die polnische KGaA unter den Begriff „Kapitalgesellschaft" im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/7 fällt.

3. Zur hilfsweisen Prüfung der Voraussetzungen nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7

43. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7 fällt unter den Begriff „Kapitalgesellschaft" auch „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".

44. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Akte, dass der Komplementär ohne Einschränkungen für die Schulden der Gesellschaft haftet, und die Veräußerung seiner Rechte und Pflichten hängt grundsätzlich von der Einwilligung der Gesellschafter ab. Demgegenüber haftet der Aktionär nicht für die Schulden der Gesellschaft, und die Aktien an der KGaA sind übertragbar. Die Übertragung von Namensaktien kann von der Einwilligung der Gesellschaft abhängig gemacht oder in anderer Weise beschränkt werden, wie im Fall von Namensaktien von Aktiengesellschaften [42]. Schließlich steht fest, dass die KGaA eine Gesellschaft mit Erwerbszweck ist.

38 — Vgl., Kidyba, A., a. a. O.; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, Oktober 2012.

39 — Nach Art. 127 Abs. 3 des HGesGB kann eine juristische Person Komplementär sein, was bedeutet, dass eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und sogar eine Aktiengesellschaft grundsätzlich diese Rolle übernehmen können. Außerdem schließt Art. 132 des HGesGB nicht aus, dass der Komplementär unter bestimmten Voraussetzungen eine Einlage auf das Kapital der KGaA leistet. Während es nämlich untersagt ist, infolge einer Einlage eines Komplementärs auf das Grundkapital eine Kapitalerhöhung durchzuführen, ist eine solche Erhöhung infolge einer Zeichnung von Namensaktien durch einen Aktionär zulässig, und zwar auch in dem Fall, dass dieser Aktionär Komplementär ist, vgl., Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, März 2008.

40 — Vgl. Urteil des polnischen Obersten Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Mai 2014, II FSK 1980/12, sowie die Analyse in der Lehre, die sich für eine solche Einstufung ausspricht: Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, April 2014, S. 41.

41 — Vgl. seine Schlussanträge in der Rechtssache Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, Nr. 26).

42 — Vgl. Art. 337 Abs. 2 des HGesGB.

45. In Anbetracht der Erwägungen in den Nrn. 35 bis 37 der vorliegenden Schlussanträge zum fehlenden Vollständigkeitserfordernis spricht auch die Prüfung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/7 für die Auffassung, dass die KGaA als eine Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Richtlinie anzusehen ist.

46. Jedenfalls möchte ich im Hinblick auf das von der polnischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Argument, dass Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7 dem entgegenstehe, dass die KGaA in den Anwendungsbereich der Richtlinie falle, darauf hinweisen, dass mir der Wortlaut dieser Bestimmung, die eine Doppelbesteuerung vermeiden will und einen Ausschluss von der Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer betrifft, vielmehr für eine gegenteilige Auslegung zu sprechen scheint. Aus dieser Bestimmung ergibt sich nämlich, dass ein Mitgliedstaat von der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer u. a. den Betrag der von einem für die Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft unbeschränkt haftenden Gesellschafter geleisteten Einlage ausnehmen kann. Eine solche Struktur kommt jedoch nur in einer KGaA oder jeder ähnlichen hybriden Einheit in Betracht, was bestätigt, dass eine solche Gesellschaft in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/7 fällt.

47. Nach alledem schlage ich vor, auf die erste Frage zu antworten, dass die polnische KGaA unter den Begriff der Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie 2008/7 fällt.

V – **Zur zweiten Frage**

48. In der vorliegenden Rechtssache stellt das nationale Gericht dem Gerichtshof für den Fall der Verneinung der ersten Frage eine zweite Frage. Obwohl ich vorschlage, die erste Frage zu bejahen, möchte ich dennoch eine Bemerkung zur Tragweite von Art. 9 der Richtlinie 2008/7 machen. Mit seiner zweiten Frage will das vorlegende Gericht nämlich im Wesentlichen wissen, ob Art. 9 der Richtlinie 2008/7 den Mitgliedstaaten erlaubt, die KGaA von der Gesellschaftsteuer zu befreien, oder ob im Gegenteil diese Bestimmung den Mitgliedstaaten erlaubt, die Steuer auf Kapitalzuführungen an solche Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/7 auszunehmen.

49. Im Vorschlag der Kommission für die Richtlinie 2008/7 hieß es, dass „[m]it Artikel 2 Absatz 2 … vermieden werden [soll], dass die Wahl einer bestimmten Rechtsform dazu führt, dass grundsätzlich gleichwertige Tätigkeiten steuerlich ungleich behandelt werden. Der zweite Satz des früheren Artikels 3 Absatz 2 ist aus redaktionellen Gründen in Artikel 9 übernommen worden. Gemäß dieser Bestimmung sind die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, bestimmte Einheiten für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftssteuer als Kapitalgesellschaften zu betrachten“ [43].

50. Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 (jetzt Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2008/7) für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer alle Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen erfasst, die zwar die gleiche wirtschaftliche Funktion erfüllen wie die Kapitalgesellschaften im eigentlichen Sinn, nämlich eine Gewinnerzielung durch Zusammenführung von Kapital in einem gesonderten Vermögen, aber nicht die Merkmale des in Art. 3 Abs. 1 definierten Begriffs „Kapitalgesellschaft“ aufweisen. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 belässt den Mitgliedstaaten allerdings die Befugnis, die dort vorgesehene Gleichstellung einzuschränken, indem er ihnen gestattet, bestimmte Arten von den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen von der Erhebung der Gesellschaftsteuer auszunehmen [44].

43 — Vorschlag für eine Richtlinie KOM(2006) 760 endg., Nr. 2.

44 — Urteil Kommission/Griechenland (EU:C:2007:317, Rn. 43 und 44).

51. Wenn ein Mitgliedstaat daher beschließt, bestimmte Einheiten, die nicht in den Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 fallen, nicht als Kapitalgesellschaften anzusehen, indem er von der Möglichkeit Gebrauch macht, die ihm Art. 9 der Richtlinie 2008/7 gewährt, fällt die Gesellschaftsteuer auf solche Einheiten nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie und kann daher auf nationaler Ebene frei geregelt werden [45]. Dieser den Mitgliedstaaten eingeräumte Gestaltungsspielraum, der bei den in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7 genannten Gesellschaften nicht besteht, kann somit dazu führen, dass eine bestimmte Einheit in einem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft qualifiziert wird, in einem anderen Mitgliedstaat aber nicht [46].

52. Folglich können die Mitgliedstaaten nach Art. 9 der Richtlinie 2008/7 die betreffenden Einheiten vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausschließen.

VI – **Ergebnis**

53. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Frage des Wojewódzki Sąd Administracyjny wie folgt zu antworten:

Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass eine Kommanditgesellschaft auf Aktien nach polnischem Recht, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, bei der nur ein Teil des Kapitals und der Gesellschafter die in diesen Bestimmungen vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen können, als Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie 2008/7 anzusehen ist.

45 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Urteil ING. AUER (EU:C:2007:658, Rn. 32).