SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO LA PERGOLA
vom 7. Mai 1996 *

I — Einführung

1. Die vorliegenden Vorabentscheidungsfragen betreffen die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG [1], deren Gegenstand die Besteuerung der Ansammlung von Kapital ist. Gefragt wird, ob die Gewährung eines zinslosen Darlehens durch eine Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft zu den in der Richtlinie geregelten Fällen gehört und ob die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf die sich für die Tochtergesellschaft aus einem solchen Darlehen ergebende Zinsersparnis es ausschließt, daß auf diesen Betrag bei der Muttergesellschaft Einkommensteuer erhoben wird.

II — Sachverhalt

2. Die A/S Richard Frederiksen & Co., die Klägerin des Ausgangsverfahrens (im folgenden: Klägerin), hält sämtliche Aktien der Sydjysk Sten og Grus A/S (im folgenden: Tochtergesellschaft).

Die Klägerin gewährte der Tochtergesellschaft 1984 ein zinsloses Darlehen. Die zuständigen dänischen Steuerbehörden gingen bei der Steuerveranlagung davon aus, daß dieses Darlehen Zinsen in Höhe von 11 % des durchschnittlichen Darlehensbetrags erbracht habe, und nahmen folglich eine Korrektur der Steuererklärungen der Klägerin für die Steuerjahre 1986/87, 1987/88 und 1988/89 vor. Die Korrektur durch die Steuerbehörden beruhte auf der Erwägung, daß das zinslose Darlehen keinen normalen Geschäftsvorgang darstelle, sondern ausschließlich aufgrund der gemeinsamen Interessen der beiden Gesellschaften gewährt worden sei. Deshalb wurde die Klägerin hinsichtlich des geschätzten Ertrages aus dem der Tochtergesellschaft gewährten zinslosen Darlehen der Einkommensteuer unterworfen, und zwar im Wege der Besteuerung des in Form der Zinsersparnis auf die Tochtergesellschaft übertragenen Kapitals. Die Steuerbehörden waren im übrigen der Auffassung, daß der theoretische Ertrag aus dem zinslosen Darlehen einen steuerpflichtigen Zuschuß an die Tochtergesellschaft darstelle, diese jedoch das Recht habe, diesen Betrag steuerlich abzuziehen. Deshalb war die von den Steuerbehörden der Tochtergesellschaft gegenüber vorgenommene Korrektur faktisch aufkommensneutral.

3. Die Klägerin erhob gegen die Entscheidung der dänischen Steuerbehörden Klage beim Landskatteret Kopenhagen. Dieser bestätigte die Entscheidung. Gegen dieses Urteil legte die Klägerin Berufung beim Østre Landsret ein, der es für die korrekte

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25).

Entscheidung des Rechtsstreits für erforderlich gehalten hat, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital so auszulegen, daß er den laufenden Wert eines zinslosen Darlehens erfaßt?

2. Ist Artikel 10 der Richtlinie so auszulegen, daß er es ausschließt, daß bei einer Muttergesellschaft Einkommensteuer auf nachträglich festgesetzte Zinsen für ein ihrer Tochtergesellschaft gewährtes zinsloses Darlehen erhoben wird, sofern die Zinsersparnis als Kapitalzuführung an die Tochtergesellschaft im Sinne der Richtlinie angesehen wird?

III — Die in dem Rechtsstreit anwendbaren Rechtsvorschriften

4. Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„Die nachstehenden Vorgänge können der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

b) 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;

...“

5. In Artikel 10 der Richtlinie heißt es:

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder sonstigen 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;

...“

IV — Rechtliche Prüfung

Die erste Vorabentscheidungsfrage

6. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes [2] bin ich der Auffassung, daß die erste Frage des vorlegenden Gerichts zu bejahen ist. Die im Vorabentscheidungsersuchen gebrauchte Wendung „Marktwert eines zinslosen Darlehens" bedarf jedoch der Verdeutlichung. Tatsächlich ist darunter gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 der Betrag der Zinsen zu verstehen, die die Tochtergesellschaft bei Anwendung des marktüblichen Zinssatzes an die Muttergesellschaft hätte zahlen müssen. Dieser Betrag bildet nämlich die von der Tochtergesellschaft donandi causa erlangte Bereicherung, die von der Richtlinie einer Geschäftseinlage gleichgestellt wird.

Die zweite Vorabentscheidungsfrage

7. Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht im wesentlichen dahin, ob Artikel 10 der Richtlinie 69/335 es den Mitgliedstaaten verbietet, die Einlage in Form eines zinslosen Darlehens bei der Besteuerung des Einkommens der die Einlage tätigenden Gesellschaft in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

8. Die Klägerin ist der Auffassung, daß die zweite Frage des vorlegenden Gerichts zu bejahen ist. Die weite Formulierung des Artikels 10 der Richtlinie 69/335 („keinerlei andere Steuern oder Abgaben") spreche nämlich dafür, die Möglichkeit auszuschließen, daß eine durch Gewährung eines zinslosen Darlehens getätigte Einlage anders besteuert werde als die in der Richtlinie vorgesehenen Einlagen. Die Klägerin weist außerdem darauf hin, daß aus der dänischen Fassung des Titels der Richtlinie im Gegensatz zu den anderen sprachlichen Fassungen nicht hervorgehe, daß es sich bei den Steuern auf die Ansammlung von Kapital um *indirekte* Steuern handele. Schließlich stützt sich die Klägerin auf Artikel 12 der Richtlinie, der die — nach Auffassung des Gerichtshofes abschließende [3] — Liste der Steuern und sonstigen Abgaben enthalte, die auf die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge erhoben werden könnten, und folglich andere Formen der Besteuerung ausschließe. Diese Auslegung stehe im übrigen im Einklang mit dem Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der OECD, namentlich den Artikeln 2 und 24 dieses Abkommens.

9. Nach der Meinung des Beklagten des Ausgangsverfahrens, der Mitgliedstaaten, die Erklärungen eingereicht haben, und der Kommission ist die zweite Frage zu verneinen. Dafür werden unterschiedliche Argu-

2 — Urteil vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-249/89 (Trave Schiffahrtsgesellschaft, Slg. 1991, I-257).

3 — Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 (Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409).

mente geltend gemacht. So wird ausgeführt, die Richtlinie bezwecke, die indirekten Steuern zu vereinheitlichen, enthalte jedoch keine Bestimmungen über direkte Steuern. Der Beklagte, die Mitgliedstaaten und die Kommission weisen darauf hin, daß der im Fall der Besteuerung der Einlage Steuerpflichtige (die empfangende Gesellschaft) von dem Einkommensteuerpflichtigen (der gewährenden Gesellschaft) verschieden sei. Schließlich falle nach dem Gemeinschaftsrecht die Regelung der direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, während sich die Richtlinie auf die Angleichung der Besteuerung der Einlagen beschränke, um den freien Verkehr des Kapitals, das als Einlage dienen solle, zu erleichtern.

10. Die Beantwortung der zweiten Frage des vorlegenden Gerichts hängt meiner Meinung nach davon ab, was der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Richtlinie 69/335 hat regeln wollen und welchen Geltungsbereich diese hat.

Ich beginne mit diesem letzten Punkt, der meines Erachtens ausschlaggebend ist. Welche Art Steuern und Abgaben will die Richtlinie harmonisieren? Der Wille des Gemeinschaftsgesetzgebers ergibt sich insoweit außer aus dem Titel der Richtlinie (der in allen sprachlichen Fassungen, in denen die Richtlinie ursprünglich erlassen wurde, im Unterschied zu der dänischen Fassung auf *indirekte Steuern* Bezug nimmt) völlig eindeutig aus ihrer letzten Begründungserwägung. Dort heißt es nämlich: „Die Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer gefährdet die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden; infolgedessen ist die Aufhebung dieser Steuern erforderlich."

11. In diesem Zusammenhang ist noch zu bemerken, daß das in Artikel 10 der Richtlinie enthaltene Gebot, auf die dort genannten Vorgänge *keinerlei andere* Steuern oder Abgaben zu erheben, sich auf Vorgänge finanzieller Natur bezieht, die zu einer Übertragung wirtschaftlicher Werte von einem Rechtssubjekt auf ein anderes führen. Die Steuer, um die es hier geht und die nach den dänischen Vorschriften auf den Ertrag erhoben wird, den die Muttergesellschaft in Form von Zinsen aus dem Darlehen erzielt hätte, betrifft jedoch einen ganz anderen Augenblick im Leben der steuerpflichtigen Gesellschaft, nämlich den der Entstehung von Gewinn. Diese Steuergrundlage unterscheidet sich notwendig — auch zeitlich — von der Übertragung von Werten. Der fragliche Ertrag unterliegt somit gemäß den im anwendbaren Steuerrecht vorgesehenen Modalitäten und Voraussetzungen der Einkommensteuer. Die Richtlinie hat im übrigen nicht die Besteuerung der Entstehung von Gewinn — die in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt — im Auge, sondern regelt die verschiedenen Modalitäten der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch die Übertragung von Werten, indem sie die Formen ihrer Besteuerung harmonisiert.

12. Eine Auslegung des Artikels 10 der Richtlinie in dem Sinne, daß die dort aufgeführten Vorgänge auch von den direkten Steuern befreit sind, würde demnach auf

einen Ansporn zu Steuerhinterziehungen hinauslaufen. Eine solche Auslegung dieser Vorschrift hätte nämlich zur Folge, Einlagen oder diesen vergleichbare Finanzvorgänge, vor allem im übernationalen Bereich, zu fördern, die auf diese Weise der direkten Besteuerung entzogen würden. Derartige Praktiken hätten ihrerseits verzerrende Auswirkungen auf den Kapitalmärkten der Mitgliedstaaten, die die Gewinne der dort ansässigen Gesellschaften höher besteuern. Dies wiederum hätte schwerwiegende Auswirkungen auf die Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten dieser Gesellschaften. Dieser Zustand würde faktisch zu Ergebnissen führen, die zu dem vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgten Ziel im Widerspruch stehen.

V — Ergebnis

13. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Østre Landsret in Kopenhagen gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

— Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 bereffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erfaßt auch den Gegenwert der Zinsen, die ein einer Tochtergesellschaft von ihrer Muttergesellschaft gewährtes Darlehen unter normalen Marktbedingungen erbracht hätte, selbst wenn bei der Gewährung des Darlehens keine Zinsvereinbarung getroffen worden ist.

— Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG betrifft nicht die direkten Einkommensteuern, die auf die von einer Muttergesellschaft durch ein zinslosen Darlehen auf ihre Tochtergesellschaft übertragenen Beträge erhoben werden können.