URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

18. Januar 2001 *

In der Rechtssache C-113/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Herta Schmid, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der P. P. Handels GmbH in Liquidation,

gegen

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 10 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 Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23)

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten V. Skouris, des Richters R. Schintgen (Berichterstatter) und der Richterin N. Colneric,

Generalanwalt: N. Fennelly

Kanzler: R. Grass

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, vertreten durch K. Opl als Bevollmächtigten,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Stix-Hackl als Bevollmächtigte,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und A. de Seiça Neves als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und A. Buschmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. September 2000,

folgendes

Urteil

1 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 17. März 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 6. April 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung von Artikel 10 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 Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23; im Folgenden: Richtlinie 69/335) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen Rechtsanwältin Schmid (Beschwerdeführerin) als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der P. P. Handels GmbH und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (im Folgenden: Finanzlandesdirektion) über die Zahlung der Mindestkörperschaftsteuer.

Gemeinschaftsrecht

3 Nach der ersten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 dient diese der Förderung eines freien Kapitalverkehrs, der als eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird.

4 Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 setzt die Verfolgung dieses Zieles hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, dass die in den Mitgliedstaaten bisher geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhobene Steuer ersetzt werden.

5 In Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 heißt es:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;

b) die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft;

c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;

d) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden ...

..."

6 Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben e bis h der Richtlinie 69/335 unterliegt die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft von einem Drittland oder einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ebenfalls der Gesellschaftsteuer.

7 Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 führt die Vorgänge auf, die der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können; dazu gehören:

„a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen;

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;

c) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat;

d) 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."

8 Die Richtlinie 69/335 sieht entsprechend ihrer letzten Begründungserwägung weiter die Aufhebung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer vor, deren Beibehaltung die Zielsetzungen gefährdet, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden. Diese Steuern, deren Erhebung untersagt ist, sind in Artikel 10 der Richtlinie 69/335 im Einzelnen aufgezählt:

„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 auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann."

9 Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 stellt eine abschließende Liste der anderen Steuern oder Abgaben als der Gesellschaftsteuer auf, die in Abweichung von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in diesen Bestimmungen genannten Vorgängen erhoben werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86, Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 9).

Nationales Recht

10 Gemäß § 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 vom 7. Juli 1988 (BGBl. Nr. 401/1988; im Folgenden: KStG 1988) sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Als Körperschaft im Sinne dieser Vorschrift gelten juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

11 Gemäß § 4 Absatz 1 KStG 1988 sind juristische Personen des privaten Rechts ab dem Zeitpunkt körperschaftsteuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten.

12 Nach § 7 Absatz 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Jahreseinkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zugrunde zu legen. Gemäß § 22 Absatz 1 KStG 1988 beträgt diese Steuer 34 %.

13 § 24 Absatz 4 KStG 1988 in der auf das Ausgangsverfahren anzuwendenden Fassung (BGBl. Nr. 680/1994) bestimmt:

„Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften — ausgenommen Organgesellschaften im Sinne des § 9 Abs. 2 — haben für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer von 3 750 S zu entrichten. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 im Ausmaß einer im Veran-

lagungszeitraum oder in den folgenden sieben Veranlagungszeiträumen entstehenden tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld insoweit anzurechnen, als die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld die sich nach dem ersten Satz für diesen Veranlagungszeitraum ergebende Mindeststeuer übersteigt."

14 Durch eine Novelle (BGBl. Nr. 201/1996) wurde 1996 die für jedes Kalendervierteljahr zu entrichtende Mindeststeuer auf 12 500 ATS erhöht und die Beschränkung ihrer Anrechnung auf die folgenden sieben Veranlagungszeiträume gestrichen. Die letztgenannte Maßnahme wurde durch eine weitere Novelle (BGBl. Nr. 70/1997) auf die Jahre 1994 bis 1996 ausgedehnt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

15 Nach dem Vorlagebeschluss richtete die Finanzlandesdirektion einen Steuerbescheid an die P. P. Handels GmbH, mit der diese zur Zahlung von 15 000 ATS an Mindestkörperschaftsteuer für 1996 aufgefordert wurde, obwohl die Gesellschaft in dem genannten Jahr kein Einkommen erzielt hatte.

16 Die Beschwerdeführerin, die mit Bestellungsurkunde vom 19. März 1996 zum Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der P. P. Handels GmbH bestellt worden war, legte gegen diesen Steuerbescheid Einspruch bei der Finanzlandesdirektion ein. Nach dessen Zurückweisung legte sie Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof ein, der diese an den Verwaltungsgerichtshof abtrat. Vor diesem Gericht hat die Beschwerdeführerin u. a. geltend gemacht, die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer stehe nicht mit Artikel 10 der Richtlinie 69/335 im Einklang.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat aufgrund von Zweifeln an der Vereinbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer mit dieser Richtlinie das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital im Jahr 1996 der Erhebung einer Abgabe gemäß der Bestimmung des § 24 Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz 1988 — KStG 1988 — in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt — BGBl. — Nr. 680/1994 entgegen?

Zur Vorlagefrage

18 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 10 der Richtlinie 69/335 es untersagt, von Kapitalgesellschaften, die sich im Konkurs oder in Liquidation befinden und die über kein Einkommen oder über ein nicht über einen bestimmten Betrag hinausgehendes Jahreseinkommen verfügen, eine Mindeststeuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens zu erheben, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaften zu entrichten ist.

19 Die Vorgänge, die in Artikel 4 der Richtlinie 69/335 genannt werden, auf den ihr Artikel 10 Buchstaben a und b verweist, sind entweder durch die Übertragung von Kapital oder von Gegenständen auf eine Kapitalgesellschaft im Mitgliedstaat der Besteuerung gekennzeichnet oder stellen eine tatsächliche Erhöhung des Ka-

pitals oder des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaften dar (Urteil vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-4/97, Nonwoven, Slg. 1998, I-6469, Randnr. 20).

20 Wie der Generalanwalt in Nummer 14 seiner Schlussanträge festgestellt hat, wird eine Mindestkörperschaftsteuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft erhoben. Sie setzt keinen Vorgang voraus, der eine Bewegung von Kapital oder Gegenständen — in Form einer Übertragung oder einer Erhöhung — umfasste, und bezieht sich daher auf keinen der in Artikel 4 der Richtlinie 69/335 genannten steuerbaren Vorgänge.

21 Nach Artikel 10 Buchstabe c dieser Richtlinie sind abgesehen von der Gesellschaftsteuer Steuern auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Förmlichkeit untersagt, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann. Dieses Verbot ist dadurch gerechtfertigt, dass die betreffenden Abgaben zwar nicht auf die Kapitalzuführungen als solche, wohl aber wegen der Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, also des Instruments zur Kapitalansammlung, erhoben werden, so dass auch die Beibehaltung dieser Abgaben die Erreichung der mit der Richtlinie 69/335 verfolgten Ziele gefährden würde (vgl. insbesondere Urteile vom 21. September 2000 in der Rechtssache C-19/99, Modelo, Slg. 2000, I-7213, Randnr. 24, und vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-134/99, IGI, Slg. 2000, I-7717, Randnr. 22.

22 Hingegen weist die Mindestkörperschaftsteuer keinen formellen Zusammenhang mit der Eintragung der ihr unterliegenden Gesellschaften auf. Die Eintragung einer Gesellschaft in das Firmenbuch hängt nicht von der Zahlung dieser Steuer

ab; unterbleibt die Zahlung, führt dies nicht zur Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch.

23 Die Mindestkörperschaftsteuer knüpft auch nicht an die Erledigung sonstiger der Ausübung einer Tätigkeit vorangehender Formalitäten an, der diese Gesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden können.

24 Schließlich erfasst die Richtlinie, wie sich aus ihrer Überschrift ergibt, nur „die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital"; die in der Richtlinie 69/335 vorgesehene Harmonisierung erstreckt sich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht auf die direkten Steuern, die wie die Körperschaftsteuer in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen (Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-287/94, Frederiksen, Slg. 1996, I-4581, Randnrn. 17 und 21).

25 Das vorlegende Gericht hat ausgeführt, dass die Mindestkörperschaftsteuer, um die es in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit geht, in bestimmten Fällen als indirekte Steuer angesehen werden könnte. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen (vgl. insbesondere Urteil Nonwoven, Randnr. 19).

26 Wie der Generalanwalt in Nummer 16 seiner Schlussanträge festgestellt hat, folgt die Mindestkörperschaftsteuer unmittelbar aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft. Ihrer Ausgestaltung nach ist diese Steuer eine Vorauszahlung auf die Höhe der tatsächlichen Körperschaft-

steuerschuld in einem bestimmten Veranlagungszeitraum. In ihrem Wesen ist sie daher, wie der Generalanwalt in Nummer 17 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, keine einkommensunabhängige Abgabe, wie das vorlegende Gericht angenommen hat.

27 Nach alledem weist eine Mindestkörperschaftsteuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens nicht die gleichen Merkmale wie die Steuern auf, deren Erhebung nach Artikel 10 der Richtlinie 69/335 untersagt ist.

28 Auf die vorgelegte Frage ist daher zu antworten, dass Artikel 10 der Richtlinie 69/335 es nicht untersagt, von Kapitalgesellschaften, die sich im Konkurs oder in Liquidation befinden und die über kein Einkommen oder über ein nicht über einen bestimmten Betrag hinausgehendes Jahreseinkommen verfügen, eine Mindeststeuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens zu erheben, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaften zu entrichten ist.

Kosten

29 Die Auslagen der österreichischen und der portugiesischen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof 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 (Zweite Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 17. März 1999 vorgelegte Frage 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 Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 untersagt es nicht, von Kapitalgesellschaften, die sich im Konkurs oder in Liquidation befinden und die über kein Einkommen oder über ein nicht über einen bestimmten Betrag hinausgehendes Jahreseinkommen verfügen, eine Mindeststeuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens zu erheben, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaften zu entrichten ist.

Skouris Schintgen Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 18. Januar 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Zweiten Kammer

V. Skouris