halb der Gemeinschaft einheitlich ist und die dem Einfluß des jeweiligen nationalen Rechts entzogen sind. Daraus folgt, daß die Auslegung des streitigen Begriffs in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann.

2. Anteile an einer Gesellschaft haben einen Nennbetrag im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG, wenn die rechtliche Struktur des Gesellschaftstypus, zu dem die betroffene Gesellschaft gehört, feste, in Geld ausgedrückte Beträge aufweist, die den Wert der Beteiligung der Gesellschafter an der Ansammlung von Kapital in dieser Gesellschaft beziffern und die Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft dauerhaft kennzeichnen sollen.

Die Beurteilung der einschlägigen nationalen Vorschriften sowie der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, die erforderlich ist, um festzustellen, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist Sache des nationalen Gerichts; dabei sind die vom Gerichthof im einzelnen aufgeführten Auslegungsgesichtspunkte zu berücksichtigen.

3. Immer dann, wenn eine Richtlinie ordnungsgemäß durchgeführt ist, treffen ihre Wirkungen den einzelnen auf dem Wege über die von dem betreffenden Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen, ohne daß es der Prüfung bedarf, ob die fragliche Vorschrift die Voraussetzungen erfüllt, von denen es abhinge, ob sich der einzelne auf diese Vorschrift berufen könnte, wenn die Richtlinie nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden wäre.

In der Rechtssache 270/81

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht Hamburg in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

FELICITAS RICKMERS-LINIE KG & CO.

gegen

FINANZAMT FÜR VERKEHRSTEUERN IN HAMBURG

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 5 Absatz 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),

erläßt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Touffait, der Richter Mackenzie Stuart und U. Everling,

Generalanwalt: Sir Gordon Slynn
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die gemäß Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten schriftlichen Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und Verfahren

1. Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) schreibt vor, daß bei Kapitalgesellschaften — zu denen sie unter anderem die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung rechnet — und, soweit die Mitgliedstaaten nichts anderes bestimmen, auch bei diesen gleichgestellten anderen Gesellschaften, die einen Erwerbszweck verfolgen, bestimmte Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterliegen. Diese Vorgänge sind im Artikel 4 der Richtlinie näher bezeichnet.

Nach Artikel 5 Absatz 1 b) der Richtlinie wird die Gesellschaftsteuer im Fall der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erhoben „auf den tatsächlichen Wert der Gegenstände jeder Art, die der Gesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung gehören, abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die die Gesellschaft in diesem Zeitpunkt hat". Artikel 5 Absatz 2 in seiner ursprünglichen — später durch die Richtline 74/553 des Rates vom 7. November 1974 (ABl. L 303, S. 9), deren Anwendung im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommt, geänderten — Fassung bestimmte ergänzend, daß in diesem Fall der steuerpflichtige Betrag nicht niedriger sein durfte „als der tatsächliche Wert der jedem Gesellschafter gewährten oder ihm gehörenden Gesellschaftsanteile oder als deren Nennbetrag, wenn dieser höher ist als ihr tatsächlicher Wert".

In Durchführung dieser Richtlinie ist in der Bundesrepublik Deutschland das Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung

vom 17. November 1972 (BGBl. I, S. 2129) erlassen worden. Nach § 5 Absatz 2 Nr. 3 dieses Gesetzes gelten als Kapitalgesellschaften im Sinne des Gesetzes auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft — wozu das Gesetz unter anderm die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung zählt — gehört, sowie auch die sogenannten doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, nämlich „Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine als Kapitalgesellschaft geltende Kommanditgesellschaft gehört".

In Anwendung dieses Gesetzes sieht man es in der Praxis der Finanzbehörden und Finanzgerichte als einen als Erwerb von Gesellschaftsrechten steuerpflichtigen Vorgang an, wenn eine sogenannte doppelstöckige Kommanditgesellschaft dadurch die Voraussetzungen für ihre Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften erfüllt, daß in die Kommanditgesellschaft, die ihrerseits persönlich haftende Gesellschafterin der betroffenen Kommanditgesellschaft ist, eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin eintritt. Die Gesellschaftsteuer wird in einem solchen Fall nach § 8 Absatz 1 Nr. 1b in Verbindung mit § 6 des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom Wert der Gesellschaftsrechte der Kommanditisten erhoben. Ergänzend zu dieser Vorschrift heißt es in § 8 des Kapitalverkehrsteuergesetzes:

„Soweit Gesellschaftsrechte einen Nennwert haben, gilt als Wert der Gesellschaftsrechte ... mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen."

2. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin im Ausgangsverfahren, der Kommanditgesellschaft Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., ist die Rickmers-Linie Kommanditgesellschaft. Durch Vertrag vom 10. April 1974 trat in die letztgenannte Gesellschaft die Hapag Lloyd AG als persönlich haftende Gesellschafterin ein.

Zu dieser Zeit waren an der Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. 26 Kommanditisten mit voll einbezahlten Pflichteinlagen von insgesamt 6 480 000 DM beteiligt, die in dieser Höhe als Hafteinlagen im Handelsregister eingetragen waren. In der Bilanz zum 31. Dezember 1973 waren das Gesellschaftskapital mit 7 200 000 DM, davon 6 480 000 DM Kommanditeinlagen, sowie Verlustvortragskonten der Gesellschafter mit 25 358 233,83 DM, davon 22 822 410,51 DM für die Kommanditisten, ausgewiesen. Der Wert der Kommanditanteile betrug im April 1974 unstreitig auch nach Ansicht des Finanzamts 0 DM.

Durch Bescheid vom 10. Oktober 1980 setzte das beklagte Finanzamt für Verkehrsteuern in Hamburg eine Gesellschaftsteuer in Höhe von 64 800 DM fest. Dabei legte es als Besteuerungsmaßstab die Kommanditanteile mit der Haftsumme von 6 480 000 DM zugrunde, die es als Nennwert im Sinne von § 8 des Kapitalverkehrsteuergesetzes ansah.

3. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin im Ausgangsverfahren Klage vor dem Finanzgericht Hamburg. Sie begründete die Klage damit, der Wert der Kommanditanteile betrage 0 DM und Kommanditanteile hätten keinen Nennwert im Sinne von § 8 des Kapitalverkehrsteuergesetzes.

Das Finanzgericht Hamburg war der Ansicht, die Entscheidung hänge nicht allein von der Auslegung des deutschen Rechts ab, sondern auch von der Auslegung des Begriffs „Nennbetrag" in Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/

EWG. Diese Richtlinie sei insoweit unmittelbar anwendbares Recht, weil den Mitgliedstaaten kein Spielraum bleibe, von dem vorgeschriebenen Mindestbesteuerungsmaßstab des Nennbetrages von Gesellschaftsanteilen abzuweichen: Überdies sei das deutsche Kapitalsteuergesetz in Übereinstimmung mit der Richtlinie auszulegen, weil der deutsche Gesetzgeber die Richtlinie in das deutsche Recht umsetzen wollte.

Ferner war das Finanzgericht Hamburg der Ansicht, die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft habe keinen Nennbetrag beziehungsweise Nennwert. Nach deutschem Recht sei bei der Kommanditgesellschaft zu unterscheiden zwischen dem Kommanditanteil, der ein Mitgliedschaftsrecht sei, dem Kapitalanteil, der eine Rechengröße in der Bilanz sei, der Pflichteinlage, welche die von den Kommanditisten zu erbringende Geld- bzw. Sacheinlage bezeichne, und der Hafteinlage bzw. Haftsumme, bis zu welcher die Kommanditisten den Gläubigern der Gesellschaft hafteten. Unter keinem dieser Gesichtspunkte könne man bei der Kommanditgesellschaft von einem Nennbetrag des Gesellschaftsanteils sprechen. Insbesondere komme hierfür nach Sinn und Zweck der Gesellschaftsteuer nicht die Haftsumme in Betracht, weil dieser nicht stets auch eine gegenwärtige Verpflichtung zur Zuführung von Kapital an die Gesellschaft entspreche, wie dies zum Beispiel bei der Aktiengesellschaft aufgrund des Verbots der Ausgabe von Aktien unter dem Nennwert der Fall sei.

Da diese Fragen ihm jedoch letztlich zweifelhaft schienen, hat das Finanzgericht Hamburg durch Beschluß vom 17. September 1981 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Ist die Vorschrift des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, daß auch Anteile an Kommanditgesellschaften einen Nennbetrag im Sinne dieser Vorschrift haben, gegebenenfalls welches Element einer Kommanditgesellschaft drückt den Nennbetrag aus?

2. Ist Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG unmittelbar anwendbares Recht in dem Sinne, daß sich ein Steuerpflichtiger vor Gericht darauf berufen kann, entsprechend der Richtlinie besteuert zu werden?"

4. Der Vorlagebeschluß ist am 6. Oktober 1981 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., vertreten durch den Steuerberater Werner Petersen aus Hamburg, das Finanzamt für Verkehrsteuern in Hamburg, vertreten durch Herrn Langloh, die Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Herrn R. N. Ricks vom Treasury Solicitor's Department, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Erich Zimmermann und Rechtsanwalt Wolf-Dietrich Krause-Ablass aus Düsseldorf als Beistand, schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Durch Beschluß vom 17. Februar 1982 hat der Gerichtshof die Rechtssache gemäß Artikel 95 § 1 der Verfahrensordnung an die Dritte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. Erklärungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist der Ansicht, eine Vorabentscheidung die sich abstrakt allein auf den Begriff „Nennwert von Gesellschaftsrechten" bezöge, würde der Problematik des Falles nicht gerecht. Die Entscheidung sollte sich daher vorrangig mit der Frage befassen, ob und inwieweit diesr Begriff im Einzelfall mit den Grundzielen des Gesellschaftsteuerrechts, Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, vereinbar sei und ob somit Sachverhalte wie der beim Finanzgericht Hamburg anhängige Fall überhaupt gesellschaftsteuerpflichtig seien.

Es bestünden Bedenken gegen die Praxis der deutschen Finanzrechtsprechung und -verwaltung, beim Eintritt einer Kapitalgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft, die persönlich haftende Gesellschafterin einer weiteren Kommanditgesellschaft sei, bei der letztgenannten Kommanditgesellschaft Gesellschaftsteuer zu erheben. Es stelle sich die Frage, ob ein Vorgang, der eine gesellschaftsteuerliche Fiktion darstelle, nämlich die Umdeutung einer als Kommanditgesellschaft weiterbestehenden Gesellschaft in eine nunmehr als Kapitalgesellschaft geltende Gesellschaft, steuerpflichtig sein könne. In Ansehung der in Artikel 1 der Richtlinie 69/335/EWG fixierten Zielsetzung der Gesellschaftsteuer setze die Erhebung von Gesellschaftsteuer ein entsprechendes gesellschaftsrechtlich oder gesellschaftlich motiviertes Handeln der Gesellschafter voraus. Davon könne bei einem Vorgang, der sich außerhalb der davon betroffenen Gesellschaft abspiele, nicht gesprochen werden. Ein solcher Vorgang, der die betroffene Gesellschaft in ihrer allgemeinen rechtlichen und wirtschaftliche Realität nicht verändere, könne nicht dem Besteuerungstatbestand der Umwandlung im Sinne von Artikel 4 Absatz 1b der Richtlinie 69/335/EWG zugeordnet werden.

Sehe man einen sochen Fall gleichwohl als durch die Richtlinie 69/335/EWG gedeckt an, dann stelle sich allerdings erneut und mit besonderer Schärfe die Frage nach dem Nennwert von Kommanditanteilen. Eine schon geraume Zeit vor dem gesellschaftsteuerlich statuierten Übergang zur Kapitalgesellschaft existierende Kommanditgesellschaft werde zu dieser Zeit in der Regel nicht mehr ihr Ausgangskapital haben. Dieses könne inzwischen höher oder niedriger geworden sein oder sogar — wie in vorliegendem Fall — gänzlich in Verlust geraten sein. Berechne man dennoch die Gesellschaftsteuer schematisch nach einem angenommenen Nennwert der Kommanditanteile, so führe dies zu Ergebnissen, die mit den Besteuerungszielen des Gesellschaftsteuerrechts nicht vereinbar seien.

2. Erklärungen des Finanzamts für Verkehrsteuern

Zur *ersten Frage* trägte das Finanzamt für Verkehrsteuern vor, der Begriff „Nennwert" sei nicht auf die Aktie und den Geschäftsanteil an der Gesellschaft mit beschränkter Haftung beschränkt, sondern auch bei Kommanditanteilen anwendbar. Die im Kapitalverkehrsteuergesetz in Übereinstimmung mit der Richtlinie 69/335/EWG vorgenommene Gleichbehandlung von GmbH & Co. KG und echten Kapitalgesellschaften bedinge, daß auch Formulierungen, soweit sie sprachlich aus dem Begriffs- und Wortschatz echter Kapitalgesellschaften stammten, sinngemäß auf die GmbH & Co. KG anzuwenden seien. Artikel 3 Ab-

satz 1c der Richtlinie, wonach jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt seien, 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 hafteten, als Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Richtlinie gälten, haben den nationalen Gesetzgeber in die Lage versetzt, auch die GmbH & Co. KG als Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes anzusehen. Diese Regelung der Richtlinie setze zwangsläufig voraus, daß alles, was für die Steuererhebung bei Kapitalgesellschaften gelte, auch auf die Gesellschaften nach Artikel 3 Absatz 1c anzuwenden sei, also auch die Regelung über den Nennbetrag in Artikel 5 Absatz 2. Dem habe der nationale Gesetzgeber im letzten Satz des § 8 Kapitalverkehrsteuergesetz Rechnung getragen. Die erste Frage des Finanzgerichts Hamburg sei daher zu bejahen.

Zur *zweiten Frage* erklärt das Finanzamt für Verkehrsteuern, der nationale Gesetzgeber habe die Richtlinie in das nationale Recht umzusetzen und mithin das nationale Recht an die Harmonisierungsrichtlinie anzupassen. Dies sei durch das Kapitalverkehrsteuergesetz geschehen, welches für die Steuerpflichtigen und für die Verwaltung weiterhin unmittelbar anzuwendendes Recht bleibe. Diese Ausgangslage sei bei der Beantwortung der zweiten Frage zu berücksichtigen.

3. *Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs*

Zur *ersten Frage* erklärt die Regierung des Vereinigten Königreichs, es gebe im Recht der Mitgliedstaaten Kapitalgesellschaften, deren Anteile keinen Nennbetrag hätten. Artikel 5 Absatz 2 Richtlinie 69/335/EWG, wonach die Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag zu erheben sei, wenn dieser höher sei als der tatsächliche Wert der Gesellschaftsanteile, sei nicht in dem Sinne auszulegen, daß in jeder der Gesellschaften, auf die diese Bestimmung anwendbar sei, unabhängig von ihrer Rechtsnatur die Gesellschaftsanteile immer einen Nennbetrag haben müßten. Er sei vielmehr nur anwendbar, wenn die Gesellschaftsanteile nach ntionalem Recht einen anerkannten Nennbetrag hätten. Jede andere Auslegung hätte notwendigerweise Auswirkung auf das materielle Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten.

Nach dem Recht des Vereinigten Königreichs könne man zum Beispiel dem Anteil an einer „limited partnership" keinen Nennbetrag zumessen. Der gleichen Ansicht habe das deutsche Gericht im Ausgangsverfahren für die Kommanditgesellschaft deutschen Rechts zugeneigt. Zum zweiten Teil der ersten Frage könne sich die Regierung des Vereinigten Königreichs daher nicht äußern.

Zur *zweiten Frage* führt die Regierung des Vereinigten Königreichs aus, die Frage der unmittelbaren Wirkung von Artikel 5 Absatz 2 stelle sich im vorliegenden Fall nicht, da sich der betroffene Steuerpflichtige vor dem nationalen Gericht nicht auf diese Bestimmung berufe. Anscheinend habe das vorliegende Gericht diese Frage von sich aus aufgeworfen. Die Frage der unmittelbaren Wirkung einer Richtlinie könne sich nur stellen, wenn ein Mitgliedstaat seiner Verpflichtung zur Durchführung der Richtlinie nicht nachgekommen sei und sich ein einzelner unter Berufung auf die Bestimmungen der Richtlinie gegen ein Vorgehen des Mitgliedstaates wehre. Man könne sich auch schwer eine Situation vorstellen, in welcher sich ein Steuerpflichtiger vor einem nationalen Gericht auf die unmittelbare Wirkung von Artikel 5 Absatz 2 berufe, dessen Zweck es

sei, von den Mitgliedstaaten die Einhaltung einer Mindestbesteuerungsgrundlage bei der Gesellschaftsteuer zu verlangen.

Ein Mitgliedstaat könne sich nicht in Verfahren vor seinen nationalen Gerichten auf die unmittelbare Wirkung von Artikel 5 Absatz 2 berufen, wenn er etwa der Ansicht sei, seine in Durchführung der Richtlinie erlassene Gesetzgebung sei in irgendeiner Weise unzulänglich. Tatsächlich hätten sich die deutschen Behörden im vorliegenden Fall auch nicht auf die unmittelbare Anwendbarkeit von Artikel 5 Absatz 2 berufen, sondern sie hätten nur aus Artikel 5 Absatz 2 einen Hinweis darauf ableiten wollen, daß ihres Erachtens nach nationalem deutschen Recht Kommanditanteile einen Nennbetrag hätten. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs hat die Bundesrepublik Deutschland alle Durchführungsmaßnahmen getroffen, die die Richtlinie 69/335/EWG vorschreibe, indem sie bestimmt habe, daß die Steuer mindestens vom Nennwert erhoben werde, soweit Gesellschaftsrechte einen Nennwert hätten.

Sehe man Artikel 5 Absatz 2 im Zusammenhang mit den übrigen Vorschriften der Richtlinie, dann erfülle er auch nicht die Voraussetzungen, die die Rechtsprechung für eine unmittelbare Wirkung aufgestellt habe, nämlich die Unbedingtheit und die hinreichende Genauigkeit, denn Artikel 3 Absatz 2, Artikel 4 Absatz 2, Artikel 6, 8 und 9 sähen einen weiteren Ermessensspielraum für die Mitgliedstaaten vor.

Die zweite Vorlagefrage sei daher zu verneinen.

4. Erklärungen der Kommission

Zur *ersten Frage* hebt die Kommission zunächst hervor, die Mindestbesteuerung nach dem Nennbetrag nach Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG stelle eine absolute Grenze dar, die nicht unterschritten werden dürfe. Dies werde auch durch die Neufassung dieser Vorschrift durch die Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 (ABl. L 303, S. 9) bestätigt. Der Begriff „Nennbetrag" sei für alle Mitgliedstaaten einheitlich auszulegen, denn der Zweck der Richtlinie bestehe in der Harmonisierung der Gesellschaftsteuer sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze.

Der Begriff „Nennbetrag" bezeichne im üblichen Sprachgebrauch vor allem den auf Aktien, Wertpapieren oder Zahlungsmitteln aufgedruckten Geldbetrag, der vom Markt- oder Kurswert solcher Papiere abweichen könne. Seine Verwendung sei jedoch nicht auf verbriefte Rechte beschränkt. So spreche man auch bei den Geschäftsanteilen einer deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom Nennbetrag. Es gebe aber auch Gesellschaften, bei denen man nach allgemeiner Auffassung von einem Nennbetrag nicht sprechen könne, wie die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft. Auch für solche Gesellschaften sehe Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG, sofern sie einen Erwerbszweck verfolgten und die Mitgliedstaaten nichts anderes bestimmten, die Gleichstellung mit den Kapitalgesellschaften vor. Eine durchgehende Anwendung des Begriffs „Nennbetrag" auch auf diese Gesellschaften sei nicht möglich.

Um festzustellen, ob eine Gesellschaftsbeteiligung einen Nennbetrag im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG habe, müsse man auf den Sinn und Zweck der Richtlinie abstellen. Ihr Gegenstand sei die Besteuerung der Ansammlung von Kapital. Zur Bewertung des angesammelten Kapitals, das als Besteuerungsgrundlage diene, bestimme Artikel 5 die maßgebenden Kriterien.

Der Nennbetrag werde dabei als die untere Grenze dessen angesehen, was an Kapital in der Gesellschaft angesammelt worden sei. Diese Erwägung sei jedoch nur für Gesellschaftsanteile berechtigt, die durch einen Betrag gekennzeichnet würden, der das angesammelte Kapital repräsentiere. Dies sei zum Beispiel bei Geschäftsanteilen einer deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung der Fall, obwohl das Gesetz für diese den Begriff „Nennbetrag" nicht verwende, denn bei dieser Gesellschaft könnten die Gesellschafter von der Verpflichtung zur Leistung der Stammeinlage nicht befreit werden und eine Unterpariemission sei unzulässig.

Für Kommanditanteile gelte folgendes: Die Einlage des Kommanditisten sei durch einen im Handelsregister einzutragenden Betrag gekennzeichnet, welcher die Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern begrenze. Den Gläubigern gegenüber sei eine Vereinbarung, durch die einem Kommanditisten diese Einlage erlassen oder gestundet werde, unwirksam. Es sei jedoch zulässig, im Gesellschaftsvertrag die vom Kommanditisten an die Gesellschaft tatsächlich zu erbringende Einlage niedriger festzusetzen als den im Handelsregister einzutragenden Haftungsbetrag. Man spreche von der „Pflichteinlage" im Gegensatz zur „Hafteinlage". Im Verhältnis der Gesellschafter untereinander sei es auch möglich, auf die Leistung der Einlage zu verzichten oder sie zurückzuzahlen. Der im Handelsregister einzutragende Betrag entspreche also nicht dem Kapital, das eingezahlt werden müsse. Deshalb könne dieser Betrag nicht als Nennbetrag im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG angesehen werden. Auch die anderen in der Praxis verwendeten Begriffe zur Kennzeichnung des Kommanditanteils, die im Vorlagebeschluß erwähnt würden, nämlich der Betrag des Kapitalanteils, der eine Rechengröße in der Bilanz sei und laufenden Schwankungen unterliegen könne, sowie das gesellschaftsrechtliche Mitgliedsrecht, hätten keinen Nennbetrag.

Auf die erste Frage des Finanzgerichts Hamburg sei daher zu antworten, daß Anteile an Kommanditgesellschaften keinen Nennbetrag im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG hätten.

Zur *zweiten Frage* weist die Kommission zunächst darauf hin, daß nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes auch Richtlinien unmittelbare Wirkungen in den Mitgliedstaaten für den einzelnen erzeugen könnten. Dies sei der Fall, wenn sie eine klare Verpflichtung beinhalteten, die nicht unter einem Vorbehalt oder einer Bedingung stehe und den Mitgliedstaaten keinen Ermessensspielraum lasse.

Soweit Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG vorschreibe, daß der steuerpflichtige Betrag nicht niedriger sein dürfe als der Nennbetrag der jedem Gesellschafter gehörenden Gesellschaftsanteile, seien diese Voraussetzungen erfüllt, denn dies stelle eine klare und unbedingte Verpflichtung zur Einhaltung einer unteren Grenze für die Besteuerung dar. Um die mit der Richtlinie verfolgte einheitliche Besteuerung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten, dürfe eine Besteuerung nach dem Nennbetrag gemäß Artikel 5 Absatz 2 nur erfolgen, soweit die oben dargelegten Voraussetzungen zur Annahme eines Nennbetrages vorlägen. Sei ein Nennbetrag nicht vorhanden, so könne die Besteuerung nur nach den anderen in Artikel 5 vorgeschriebenen Besteuerungsgrundlagen erfolgen. Auch insoweit sei der Rahmen für die Besteuerung durch die Richtlinie klar und vorbehaltlos bestimmt.

Auf die zweite Frage sei daher zu antworten, daß die Bestimmung über eine Besteuerung nach dem Nennbetrag gemäß Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbares Recht begründe und sich ein Steuerpflichtiger vor den Gerichten der Mitgliedstaaten darauf berufen könne, daß die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Nennbetrag gemäß Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie nicht vorlägen und die Steuer statt dessen von demjenigen Betrag zu erheben sei, der bei Fehlen eines Nennbetrages gemäß Artikel 5 der Richtlinie für die Besteuerung maßgebend sei.

III — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 6. Mai 1982 haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch den Steuerberater Herbert Beiser aus Hamburg, das Finanzamt für Verkehrsteuern in Hamburg, vertreten durch Herrn Langloh, die Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Herrn J. Rayner-James, Barrister, und die Kommission, vertreten durch Rechtsanwalt Krause-Ablass aus Düsseldorf, mündliche Ausführungen gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 17. Juni 1982 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht Hamburg hat mit Beschluß vom 17. September 1981, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Oktober 1981, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 5 Absatz 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) vorgelegt, um beurteilen zu können, ob für die Festsetzung der Gesellschaftsteuer die Gesellschaftsanteile der Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft deutschen Rechts einen Nennbetrag im Sinne dieser Richtlinie haben.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Kommanditgesellschaft Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. und der deutschen Finanzverwaltung wegen der Festsetzung von Gesellschaftsteuer aufgrund des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 17. November 1972, das von der Bundesrepublik Deutschland in Durchführung der genannten Richtlinie erlassen worden ist. In dem Rechtsstreit geht es um die Bestimmung des Besteuerungsmaßstabs, aufgrund dessen die Gesellschaftsteuer im vorliegenden Fall festzusetzen ist.

3 Artikel 1 der Richtlinie 69/335/EWG bestimmt, daß die Gesellschaftsteuer auf Kapitalzuführungen an die in Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie definierten Kapitalgesellschaften erhoben wird. Gemäß Artikel 3 Absatz 2 werden

den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen, wobei ein Mitgliedstaat jedoch davon absehen kann, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, macht das Kapitalverkehrsteuergesetz zwar für die Kommanditgesellschaft deutschen Rechts von der durch Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch, bestimmte Kategorien von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen von der Gesellschaftsteuer auszunehmen; es bestimmt jedoch in § 5 Absatz 2 Nr. 3, daß solche Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern entweder eine echte Kapitalgesellschaft oder eine andere Kommanditgesellschaft mit einer echten Kapitalgesellschaft als persönlich haftendem Gesellschafter gehört, dieser Steuer unterliegen.

4 In bezug auf die Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer bestimmt Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG in der zur Zeit der streitigen Vorgänge geltenden Fassung, soweit er für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist, daß „der steuerpflichtige Betrag ... nicht niedriger sein [darf] als der tatsächliche Wert der jedem Gesellschafter gewährten oder ihm gehörenden Gesellschaftsanteile oder als deren Nennbetrag, wenn dieser höher ist als ihr tatsächlicher Wert". Aufgrund dieser Vorschrift bestimmt § 8 Kapitalverkehrsteuergesetz: „Soweit Gesellschaftsrechte einen Nennwert haben, gilt als Wert der Gesellschaftsrechte ... mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen."

5 Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß die Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. zur Gesellschaftsteuer veranlagt wurde, weil sie aufgrund des Eintritts einer Aktiengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafterin in die Kommanditgesellschaft, die ihrerseits persönlich haftende Gesellschafterin der Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. ist, unter die Kategorie der in § 5 Absatz 2 Nr. 3 Kapitalverkehrsteuergesetz aufgeführten Gesellschaften fiel. Dies wurde entsprechend der einschlägigen deutschen Rechtsprechung als Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft durch die Kommanditisten der Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. und folglich als aufgrund des Kapitalverkehrsteuergesetzes gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang angesehen.

6 Unstreitig betrug der Wert der Gesellschaftsanteile an der Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. im Zeitpunkt dieses Vorgangs Null. Das Finanzamt

sah jedoch die im Handelsregister für die Kommanditanteile eingetragene Summe von 6 480 000 DM als deren Nennwert an und setzte dementsprechend die Gesellschaftsteuer auf dieser Grundlage fest. Gegen diesen Bescheid erhob die Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Klage vor dem Finanzgericht Hamburg, mit der sie geltend machte, Gesellschaftsanteile an einer Kommanditgesellschaft hätten keinen Nennwert und es dürfe nur der tatsächliche Wert, der im vorliegenden Fall Null betrage, zugrunde gelegt werden.

7 Da die Lösung des Rechtsstreits nach Ansicht des Finanzgerichts Hamburg von der Auslegung des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG abhängt, hat es dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Ist die Vorschrift des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital dahin auszulegen, daß auch Anteile an Kommanditgesellschaften einen Nennbetrag im Sinne dieser Vorschrift haben, gegebenenfalls welches Element einer Kommanditgesellschaft drückt den Nennbetrag aus?

2. Ist Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG unmittelbar anwendbares Recht in dem Sinne, daß sich ein Steuerpflichtiger vor Gericht darauf berufen kann, entsprechend der Richtlinie besteuert zu werden?"

8 In ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen vertritt die Klägerin des Ausgangsverfahrens die Ansicht, vorrangig müsse die Frage beantwortet werden, die der vom Finanzgericht Hamburg vorgelegten Frage zugrunde liege, nämlich ob ein Vorgang der vorliegenden Art als steuerpflichtiger Vorgang im Sinne der Richtlinie anzusehen sei, obwohl es sich bei ihm unter dem Gesichtspunkt der Gesellschaftsteuer um eine reine Fiktion handele und er die Gesellschaft weder in ihrem Bestand antaste noch sie in ihrer allgemeinen rechtlichen und wirtschaftlichen Realität verändere.

9 Diese Frage, die eine Auslegung der Artikel 3 (Absatz 2) und 4 der Richtlinie voraussetzt, ist jedoch vom Finanzgericht Hamburg nicht gestellt worden; dieses hat in seinem Vorlagebeschluß nicht daran gezweifelt, daß ein Vorgang der geschilderten Art der Gesellschaftsteuer unterliegt. Im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens ist daher zu dieser Frage nicht Stellung zu nehmen.

Zur ersten Frage

10 Die erste Frage des Finanzgerichts Hamburg betrifft die Auslegung des Begriffs „Nennbetrag" im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG.

11 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission folgern aus der rechtlichen Struktur einer Kommanditgesellschaft, wie sie sich aus den einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften ergibt, daß die Anteile an einer solchen Gesellschaft keinen Nennbetrag im angeführten Sinne hätten. Für ihre Auffassung machen sie geltend, diese Gesellschaftsform sei dadurch gekennzeichnet, daß die Einlagen der Kommanditisten nicht unbedingt in Geld ausgedrückt sein müßten, daß ihr Kapitalanteil ständigen Schwankungen unterliegen könne und daß der für jeden Kommanditisten im Handelsregister eingetragene Betrag nur gegenüber den Gesellschaftsgläubigern Bedeutung habe.

12 Die deutsche Finanzverwaltung hat in ihren schriftlichen Erklärungen geltend gemacht, Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG müsse in vollem Umfang für jede den Kapitalgesellschaften gleichgestellte Gesellschaft unter Einschluß der Kommanditgesellschaft nach § 5 Absatz 2 Nr. 3 Kapitalverkehrsteuergesetz Geltung haben. In der mündlichen Verhandlung hat sie ergänzend vorgetragen, Anteile an einer derartigen Gesellschaft könnten jedenfalls dann einen Nennbetrag haben, wenn es sich um Gesellschaften mit einer den echten Kapitalgesellschaften angenäherten rechtlichen Struktur, insbesondere hinsichtlich der Beteiligung der Kommanditisten an Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft sowie ihrer Pflichteinlagen und ihrer Haftung gegenüber Dritten, handele.

13 Die Regierung des Vereinigten Königreichs schließlich hat in ihren schriftlichen Erklärungen die Ansicht vertreten, der Begriff „Nennbetrag" im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG sei nur dann anwendbar, wenn die Anteile an einer Gesellschaft nach nationalem Recht einen anerkannten Nennwert besäßen. Dies sei, wie sie in der mündlichen Verhandlung klargestellt hat, der Fall, wenn die Gesellschaftsanteile nach der Überzeugung des nationalen Gerichts durch einen Betrag gekennzeichnet würden, der das angesammelte Kapital repräsentiere.

14 Zunächst ist festzustellen, daß der fragliche Begriff in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten ist, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Wenn eine Steuer wie die Gesellschaftsteuer auf die Ansammlung von Kapital nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze, sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur harmonisiert wird, so bedeutet dies, daß die Besteuerungsgrundlage in jedem einzelnen Mitgliedstaat auf der Grundlage objektiver Merkmale bestimmt wird, deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft einheitlich ist und die dem Einfluß des jeweiligen nationalen Rechts entzogen sind. Daraus folgt, daß die Auslegung des streitigen Begriffs in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann. Dem nationalen Gericht müssen daher die Anhaltspunkte gegeben werden, die es ihm ermöglichen zu beurteilen, ob die betreffende Gesellschaft die Merkmale der Gemeinschaftsregelung erfüllt.

15 Der Ausdruck „Nennbetrag" bezieht sich im allgemeinen Sprachgebrauch auf einen in Geld ausgedrückten, grundsätzlich unveränderlichen Betrag, der vom tatsächlichen wirtschaftlichen Wert abweichen kann. Im Zusammenhang mit echten Kapitalgesellschaften wird dieser Begriff für den bezifferten Wert der vom Gesellschafter zu leistenden Einlage in die Kapitalgesellschaft, auf die weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter verzichten können, verwendet, der die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft dauerhaft kennzeichnet.

16 Hinsichtlich der Verwendung dieses Begriffs in Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG ist darüber hinaus zu beachten, daß nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen. Mit Rücksicht auf diese Zielsetzung kommt als „Nennbetrag" von Gesellschaftsanteilen im Sinne der fraglichen Vorschrift nur ein Betrag in Betracht, der dem Wert entspricht, der vom Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft einzubringen ist und durch den der Gesellschafter zur Ansammlung von Kapital beiträgt.

17 Daraus folgt, daß die Anteile der Gesellschafter an einer Gesellschaft einen Nennbetrag im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 haben, wenn die rechtliche Struktur der Gesellschaft feste, in Geld ausgedrückte Beträge aufweist, die den Wert der Beteiligung der Gesellschafter an der Ansammlung von Kapital

in dieser Gesellschaft beziffern und die Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft dauerhaft kennzeichnen sollen.

18 Angesichts der Vielfalt der rechtlichen Strukturen der den Kapitalgesellschaften gemäß Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie gleichgestellten Gesellschaften, Vereinigungen und juristischen Personen kann der Begriff „Nennbetrag" nicht auf jeden Typus der von dieser Vorschrift erfaßten Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen in der Weise automatisch angewandt werden, daß man bei jeder von ihnen zwangsläufig vom Vorliegen eines Nennbetrages ausgehen müßte. Bei jedem Typus einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person muß vielmehr geprüft werden, ob ihre rechtliche Struktur, wie sie sich aus den einschlägigen nationalen Vorschriften und aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung ergibt, es zuläßt, das Bestehen eines Nennbetrages anzunehmen.

19 Unter Berücksichtigung der genannten Kriterien ist festzustellen, daß in einer Kommanditgesellschaft, wie sie das Finanzgericht Hamburg beschreibt, in der die Kommanditeinlagen nicht notwendigerweise in Geld ausgedrückt sind, in der der Kapitalanteil ständigen Schwankungen ausgesetzt sein kann und bei der der für jeden Kommanditisten im Handelsregister eingetragene Betrag nur dessen etwaige Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränken soll, die Gesellschaftsanteile keinen Nennbetrag im Sinne der fraglichen Vorschrift haben.

20 Die deutsche Finanzverwaltung hat indessen bestritten, daß die in § 5 Absatz 2 Nr. 3 Kapitalverkehrsteuergesetz aufgeführten Gesellschaften und namentlich die Klägerin des Ausgangsverfahrens, deren Gesellschaftsvertrag Sonderregelungen enthalte, tatsächlich derartige Merkmale aufweisen.

21 Die Frage, ob Gesellschaften der in § 5 Absatz 2 Nr. 3 Kapitalverkehrsteuergesetz aufgeführten Art einen Gesellschaftstypus darstellen, der sich von dem der Kommanditgesellschaft im allgemeinen unterscheidet, und welches gegebenenfalls die rechtliche Struktur einer solchen Gesellschaft ist, bestimmt sich jedoch allein nach nationalem Recht. Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, den im vorliegenden Fall betroffenen Gesellschaftstypus zu bestimmen und dessen Merkmale unter Berücksichtigung der Kriterien, die sich aus der Gemeinschaftsregelung ergeben, zu würdigen.

22 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß Anteile an einer Gesellschaft einen Nennbetrag im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG haben, wenn die rechtliche Struktur des Gesellschaftstypus, zu dem die betroffene Gesellschaft gehört, feste, in Geld ausgedrückte Beträge aufweist, die den Wert der Beteiligung der Gesellschafter an der Ansammlung von Kapital in dieser Gesellschaft beziffern und die Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft dauerhaft kennzeichnen sollen. Die Beurteilung der einschlägigen nationalen Vorschriften sowie der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, die erforderlich ist, um festzustellen, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist Sache des nationalen Gerichts; dabei sind die vom Gerichtshof im einzelnen aufgeführten Auslegungsgesichtspunkte zu berücksichtigen.

Zur zweiten Frage

23 Die zweite Frage des Finanzgerichts Hamburg geht dahin, ob sich ein Steuerpflichtiger vor einem nationalen Gericht auf Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG berufen kann, um zu erreichen, daß die Gesellschaftsteuer entsprechend dieser Richtlinie festgesetzt wird.

24 Hierzu ist zu bemerken, daß immer dann, wenn eine Richtlinie ordnungsgemäß durchgeführt ist, ihre Wirkungen den einzelnen auf dem Wege über die von dem betreffenden Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen treffen.

25 Wie aus dem Vorlagebeschluß hervorgeht, ist in der Bundesrepublik Deutschland eine Vorschrift zur Durchführung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG erlassen worden. Das Finanzgericht Hamburg hat in seinem Vorlagebeschluß weiter ausgeführt, daß diese Vorschrift des nationalen Rechts in Übereinstimmung mit der Richtlinie auszulegen sei, weil der deutsche Gesetzgeber die Richtlinie in das deutsche Recht habe umsetzen wollen.

26 Daraus folgt, daß die Wirkungen der Richtlinie im vorliegenden Fall den einzelnen auf dem Wege über die von dem betreffenden Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen treffen können. Es bedarf daher keiner Prüfung der Frage, ob Artikel 5 Absatz 2 die Voraussetzungen erfüllt, von denen es abhinge, ob sich der einzelne auf diese Vorschrift vor einem nationalen Gericht berufen könnte, wenn die Richtlinie nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden wäre.

27 Bei dieser Sachlage ist es nicht erforderlich, die zweite Frage des Finanzgerichts Hamburg zu beantworten.

Kosten

28 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem vor dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Hamburg mit Beschluß vom 17. September 1981 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Anteile an einer Gesellschaft haben einen Nennbetrag im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG, wenn die rechtliche Struktur des Gesellschaftstypus, zu dem die betroffene Gesellschaft gehört, feste, in Geld ausgedrückte Beträge aufweist, die den Wert der Beteiligung der Gesellschafter an der Ansammlung von Kapital in dieser Gesellschaft beziffern und die Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft dauerhaft kennzeichnen sollen.**

2. **Die Beurteilung der einschlägigen nationalen Vorschriften sowie der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, die erfor-**

derlich ist, um festzustellen, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist Sache des nationalen Gerichts; dabei sind die vom Gerichtshof im einzelnen aufgeführten Auslegungsgesichtspunkte zu berücksichtigen.

Touffait Mackenzie Stuart Everling

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Juli 1982

Für den Kanzler

J. A. Pompe

Hilfskanzler

Der Präsident der Dritten Kammer

A. Touffait

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIR GORDON SLYNN VOM 17. JUNI 1982 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Im vorliegenden Fall ersucht das Finanzgericht Hamburg den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. 1969 II, S. 412).

Klägerin ist die Kommanditgesellschaft in Firma Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Eine Kommanditgesellschaft ist eine Personengesellschaft, die aus einem oder mehreren persönlich haftenden Gesellschaftern, deren Haftung unbeschränkt ist, und einem oder mehreren Kommanditisten besteht, deren Haftung auf den Betrag ihrer Vermögenseinlage, die im Handelsregister ausgewiesen ist, beschränkt ist.

Im entscheidungserheblichen Zeitraum war persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin eine andere Kommanditgesellschaft, die Firma Rickmers-Linie KG, die ich im folgenden als „die persönlich haftende Kommanditgesellschaft" bezeichnen werde. Beklagter ist das Finanzamt für Verkehrsteuern in Hamburg.

Am 10. April 1974 wurde eine Aktiengesellschaft, die Hapag Lloyd AG, persönlich haftende Gesellschafterin der persönlich haftenden Kommanditgesellschaft. Nach Auffassung des Beklagten war dies ein Vorgang, aufgrund dessen nach dem

1 — Aus dem Englischen übersetzt.