

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GEORGES COSMAS
vom 25. Juni 1998 *

Inhaltsverzeichnis

I — Vorbemerkungen	I - 6556
II — Rechtlicher Rahmen	I - 6556
A — Die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen	I - 6556
B — Die nationalen Regelungen	I - 6560
III — Sachverhalt	I - 6562
IV — Die Vorabentscheidungsfrage	I - 6563
V — Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage	I - 6564
A — Zur Frage, ob die Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der erstgenannten Gesellschaft gehört, in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt	I - 6565
B — Zur Anwendung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303	I - 6570
a) Nichtanwendbarkeit des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b auf den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der Erstgenannten gehört	I - 6570
b) Die Richtlinien 78/855/EWG und 90/434/EWG des Rates	I - 6574
C — Zur Frage, ob der Satz der italienischen Registersteuer bei der Fusion mit Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 vereinbar ist	I - 6580
VI — Ergebnis	I - 6581

* Originalsprache: Griechisch.

I — Vorbemerkungen

1. Die Commissione tributaria provinciale Mailand ersucht hier den Gerichtshof um Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital¹.

2. Es handelt sich dabei im wesentlichen um die Frage, ob eine Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, die bereits 100 % des Kapitals der ersten hält, in den Geltungsbereich dieser Richtlinie fällt und welche Folgen sich daraus für die Anwendung des nationalen Rechts — hier des italienischen Rechts — ergeben, das in einem solchen Fall die Erhebung einer Registersteuer vorsieht.

II — Rechtlicher Rahmen

A — Die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen

3. Nach Artikel 1 der Richtlinie 69/335 erheben die Mitgliedstaaten „eine gemäß den

Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird“.

4. Artikel 3 dieser Richtlinie bestimmt die Kapitalgesellschaften, auf die sie Anwendung findet; dazu gehört die Aktiengesellschaft (società per azioni) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (società a responsabilità limitata) italienischen Rechts.

5. Artikel 4, der Artikel 8 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG² entspricht, und Artikel 9 nennen vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 7 die Vorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, und bestimmte Vorgänge, die die Mitgliedstaaten von dieser Steuer ausnehmen können³.

² — ABl. L 156, S. 23.

³ — Die Artikel 5 und 6 der Richtlinie 69/335 bestimmen die Besteuerungsgrundlage für die betreffende Steuer.

¹ — ABl. L 249, S. 25.

6. Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben c und d unterliegen die nachstehenden Vorgänge der Gesellschaftsteuer:

„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, wie z. B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse ...“

7. Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b kann insbesondere folgendes der Gesellschaftsteuer unterworfen werden⁴: „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“.

4 — Durch die Richtlinie 85/303 wurde der Eingangssatz von Absatz 2 durch folgenden Wortlaut ersetzt:
„(2) Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden ...“

8. Artikel 5⁵ bestimmt den Betrag, auf den die Steuer erhoben wird; dieser entspricht im allgemeinen jeweils dem tatsächlichen oder nominalen Wert der Zuführung.

9. Artikel 7 der Richtlinie 69/335 enthielt ursprünglich eine Spanne, innerhalb deren die Mitgliedstaaten die in ihrem Hoheitsgebiet geltenden Steuersätze frei festlegen konnten, und sah außerdem je nach der Art des zu versteuernden Vorgangs zwingend oder fakultativ ermäßigte Sätze vor.

10. Konkret war für Kapitalansammlungen wie im vorliegenden Fall in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 ursprünglich vorgesehen, daß die Gesellschaftsteuer zwischen 1 % und 2 % betragen konnte. Dieser Satz wurde später ab 1. Januar 1976 auf 1 % herabgesetzt⁶.

5 — In der geänderten Fassung der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 (ABl. L 303, S. 9).

6 — Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15).

11. Artikel 7 in der geänderten Fassung von Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 85/303 sieht nunmehr folgendes vor:

„(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftsteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v. H. oder weniger.

...

(2) Die Mitgliedstaaten können entweder alle anderen als die in Absatz 1 bezeichneten Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreien oder darauf die Steuer mit einem einheitlichen Satz von höchstens 1 v. H. erheben.

(3) ...“

12. Wie ich jedoch in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache *Bautiaa und Société française maritime*⁷ betont habe, setzt die Sonderbestimmung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b in ihrer jetzigen Fassung der Richtlinie 85/303 insbesondere bezüglich der Bedingungen für die Steuerbefreiung die frühere Fassung dieser Bestimmung nach der Richtlinie 69/335 voraus.

13. Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 enthielt bezüglich des Satzes der Gesellschaftsteuer folgenden Wortlaut:

„(1) Bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmungen

a) ...

b) wird dieser Satz um 50 v. H. oder mehr ermäßigt, wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere

⁷ — Nr. 31 meiner Schlußanträge zum Urteil vom 13. Februar 1996 in den Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (Slg. 1996, I-505).

Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.

Steuern, deren Erhebung verboten ist, sind in den Artikeln 10 und 11 der Richtlinie 69/335 aufgeführt.

Die Ermäßigung hängt davon ab,

15. Artikel 10 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

— daß für die Einlagen *ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden*, wobei die Mitgliedstaaten die Ermäßigung auch auf die Fälle ausdehnen können, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden,

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

— daß die an dem Vorgang beteiligten Gesellschaften den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats haben;

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

c) ...“ (Hervorhebung von mir).

...“

14. Nach ihrer letzten Begründungserwägung sieht die Richtlinie 69/335 auch die Aufhebung der sonstigen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer vor, deren Beibehaltung die Zielsetzung der Richtlinie gefährden würde. Diese indirekten

16. Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 enthält eine abschließende Liste der anderen, keine Gesellschaftsteuer darstellenden Steuern oder Abgaben, die abweichend von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in den Artikeln

10 und 11 genannten Vorgängen erhoben werden können⁸.

Registersteuern ... überprüft und der Richtlinie des Ministerrats der Europäischen Gemeinschaften vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital angepaßt wird“.

17. Dieser Artikel erwähnt u. a. in Absatz 1 Buchstabe c die „Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbsszweck, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird“.

20. Nach Artikel 4 des Tarifs (Anhang A) in dem zuvor für die Registersteuer geltenden Präsidialdekret Nr. 634/72 wurden auf Fusionsvorgänge die um die Hälfte gekürzten Sätze angewandt, die für Kapitalerhöhungen vorgesehen waren, wobei nach der Art der einzelnen Vermögensgegenstände differenziert wurde.

18. Nach Artikel 13 waren schließlich die für die Durchführung der Richtlinie erforderlichen Vorschriften spätestens bis zum 1. Januar 1972 in Kraft zu setzen.

21. Im Gesetz Nr. 904 vom 16. Dezember 1977 bestimmte der italienische Gesetzgeber zur Anpassung der italienischen Gesetzgebung an die Richtlinie 69/335, daß ein „einheitlicher Satz in Höhe von 1 % des Nettowerts der an der Fusion beteiligten Gesellschaften nach Maßgabe ihres Gesellschaftsvermögens im Sinne von Artikel 2502 des Zivilgesetzbuchs“ anzuwenden ist.

B — Die nationalen Regelungen

19. Wie aus der beim nationalen Gericht eingereichten Klageschrift in der Anlage zum Vorlagebeschluß hervorgeht, sah Artikel 7 des Ermächtigungsgesetzes für die Steuerreform (Gesetz Nr. 825 vom 9. Oktober 1971 mit dem Titel „legge delega per la riforma tributaria“), mit dem die Richtlinie 69/335 in das nationale Recht umgesetzt wurde, vor, daß „die Regelung über die

22. Zum maßgebenden Zeitpunkt fanden sich die geltenden Vorschriften des nationalen Rechts im Präsidialdekret Nr. 131 vom 26. April 1986, mit dem die gesetzliche Regelung für die Registersteuer übernommen wurde⁹ (im folgenden: Präsidialdekret Nr. 131/86).

⁸ — Siehe hierzu Urteile vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94 (Denkavit Internationaal u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnr. 21) und vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 (Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 9).

⁹ — Genehmigung des Testo unico der Vorschriften über die Registersteuer (*Supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* [GURI], Nr. 99 vom 30. April 1986).

23. Artikel 1 des Präsidialdekrets Nr. 131/86 mit dem Titel „Gegenstand der Registersteuer“ lautete wie folgt:

„Die Registersteuer gilt nach Maßgabe des anliegenden Tarifs für eintragungspflichtige Rechtsakte sowie für Rechtsakte, die freiwillig zur Eintragung vorgelegt werden.“

24. Nach Artikel 2 dieses Dekrets mit dem Titel „Der Eintragung unterliegende Rechtsakte“ sind gemäß den folgenden Artikeln u. a. (unter dem Buchstaben a) die im Tarif genannten Rechtsakte der Eintragung unterworfen, wenn sie schriftlich im (italienischen) Staatsgebiet geschlossen wurden.

25. Artikel 4 des dem Präsidialdekret Nr. 131/86 beigefügten Tarifs (Erster Teil mit dem Titel „Der Eintragung unterliegende Rechtsakte mit festem Termin“) sah vor, daß zu den registersteuerpflichtigen Rechtsakten folgende Vorgänge gehören:

„I. Rechtsakte von Gesellschaften jeder Art und jeden Gegenstands ...:

...

b) Gesellschaftsfusionen und -aufspaltungen sowie entsprechende Vorgänge anderer Einrichtungen als Gesellschaften: 1 %.

...“

26. Der in Artikel 4 Buchstabe b des Tarifs (Erster Teil) festgelegte Steuersatz im Präsidialdekret Nr. 131/86, das bei der Eintragung des in Rede stehenden Rechtsakts in Kraft war, war demnach mit dem Satz identisch, den das vorher geltende Gesetz Nr. 904/77 vorgesehen hatte.

27. Der Gesetzgeber stellte jedoch selbst in Anmerkung IV zu Artikel 4 des Tarifs (Erster Teil) im Präsidialdekret Nr. 131/86 fest, daß ein Festbetrag als Steuersatz anzuwenden ist, „wenn die Gesellschaft, der die Einbringung zugute kommt, die Gesellschaft, die sich aus der Fusion ergibt, oder die übernehmende Gesellschaft ... ihren gesetzlichen Sitz oder Verwaltungssitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft hat“.

28. Die Besteuerungsgrundlage der in Rede stehenden Steuer findet sich im besonderen für Fusionsvorgänge von Gesellschaften in Artikel 50 Absatz 4 des Präsidialdekrets Nr. 131/86 mit folgendem Wortlaut:

„Bei Gesellschaftsfusionen jeder Art besteht die Besteuerungsgrundlage aus dem Betrag, der sich aus den Bilanzen im Sinne von Artikel 2502 des Zivilgesetzbuchs, dem Kapital

und den Rücklagen der fusionierten Gesellschaften oder, wenn die Fusion durch Übernahme erfolgt, der übernommenen Gesellschaften ergibt.“¹⁰

III — Sachverhalt

29. Die Abruzzi Gas Agas SpA (im folgenden: Agas) ist eine Aktiengesellschaft (società

10 — Der genannte Artikel 50 Absatz 4 des Präsidialdekrets Nr. 131/86 wurde durch das Decreto-legge Nr. 323 vom 20. Juni 1996 (GURI Nr. 143 vom 20. Juni 1996) aufgehoben, das durch das Gesetz Nr. 425 vom 8. August 1996 (GURI Nr. 191 vom 16. August 1996) in ein Gesetz umgewandelt wurde (siehe Artikel 5 Buchstabe b des Decreto-legge). Durch Artikel 4 Buchstabe c des genannten Decreto-legge wurde die frühere proportionale Steuer von 1 % ab 20. Juni 1996 durch eine feste Steuer in Höhe von 250 000 LIT ersetzt. Daher betreffen im übrigen Streitfälle in bezug auf die Registersteuer bei Fusionen nur vor diesem Zeitpunkt liegende Rechtsakte, wie dies hier der Fall ist.

Es ist interessant, die Begründung des Decreto-legge Nr. 323/96 zu lesen, die die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen zitiert. Der Bericht über das genannte Decreto-legge ist in den *Atti parlamentari — Senato della Repubblica — XIII legislatura*, Nr. 757, S. 10 und 11, veröffentlicht.

„Bezüglich Absatz 5 Buchstaben b und c sieht bekanntlich die Gemeinschaftsrichtlinie 335 von 1969 in der Fassung der Richtlinie 303 von 1985 vor, daß die proportionale Steuer auf Kapitalzuführungen, die in unserer Rechtsordnung in Form der Registersteuer erhoben wird, nicht auf Rechtsakte von Gesellschaften anzuwenden ist, die sich auf die Übertragung des gesamten bestehenden oder entstehenden Gesellschaftsvermögens durch eine oder mehrere Gesellschaften beziehen, wodurch vermieden werden soll, daß die Steuer auch auf Kapitalzuführungen angewandt wird, die bereits vorher einer Übertragungssteuer für Vorgänge unterlagen, die in unserer Rechtsordnung als Fusionen, Aufspaltungen oder Kapitalzuführungen von Unternehmen anzusehen sind, mit denen nur eine Umstrukturierung oder Umorganisation von Produktivseinheiten zur Rationalisierung der Unternehmensstruktur verbunden ist (d. h. „Kaskaden“-Steuer).

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben sich diesen Gemeinschaftsregeln angepaßt, insbesondere vor kurzem Frankreich, das hierfür eine feste Steuer in Höhe von 1 220 FF anstelle der proportionalen Steuer von 1,20 % eingeführt hat (nachdem der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in seinem Urteil vom 13. Februar 1996 in den Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 die Erhebung der letztgenannten Steuer als Verstoß gegen die Gemeinschaftsrichtlinien angesehen hat). Der italienische Staat hat sich dagegen noch nicht an diese Richtlinien angepaßt, da die proportionale Steuer von 1 % immer noch für diese Vorgänge gilt; damit hat er die Rechtsordnung eines Instruments fundamentaler Bedeutung für die Rationalisierung der Produktivstrukturen beraubt und dabei gegen die Gemeinschaftsregeln verstoßen, die in Anbetracht ihres zwingenden Charakters als in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar angesehen werden und aufgrund deren die Commission tributarie in einigen Fällen eine Steuerbefreiung zubilligen konnten, auch wenn eine Umsetzung in das nationale Recht noch nicht erfolgt ist.

Mit den vorgenannten Bestimmungen, die in Absatz 5 Buchstaben b und c enthalten sind, sollen diese Lücken geschlossen werden, indem auf die oben erwähnten Vorgänge für nach Inkrafttreten des vorliegenden Dekrets geschlossene Rechtsakte eine feste Registersteuer anstelle der proportionalen Steuer angewandt werden soll.“

per azioni) italienischen Rechts, die namentlich Methangas produziert und vertreibt.

30. Agas hielt das gesamte Kapital der Briangas SpA (einer Aktiengesellschaft; im folgenden: Briangas) und Italgasdotti Serio Srl (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung; im folgenden: Italgasdotti).

31. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung bemerkt, Agas sei die Muttergesellschaft und Briangas und Italgasdotti seien ihre Tochtergesellschaften gewesen.

32. Die Versammlungen der Aktionäre und der Gesellschafter dieser Gesellschaften beschlossen deren Fusion. Agas sollte Briangas und Italgasdotti übernehmen.

33. Die italienische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, Agas habe vor der Fusion sämtliche Aktien und Gesellschaftsanteile von Briangas und Italgasdotti erworben, ohne daß dadurch ihr Wirtschaftspotential verstärkt worden sei, da ihre Bilanz einen Kapitalabfluß entsprechend dem Erwerbspreis ausweise. Agas erwarb also, wie die italienische Regierung ausführt, die Aktien und Gesellschaftsanteile von

Briangas und Italgasdotti, indem sie die entsprechenden Beträge zahlte, und übernahm sie sodann.

34. Der Fusionsakt wurde am 20. Dezember 1994 geschlossen und am 28. Dezember 1994 beim Ufficio del Registro Atti Pubblici (Registerbehörde für öffentliche Rechtsakte) in Mailand eingetragen.

35. Die Fusion führte nicht zu einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals von Agas, sondern zum Wegfall ihrer Beteiligungen (Aktien und Gesellschaftsanteile) an Briangas und Italgasdotti, die Agas bereits gehörten.

36. Durch die Fusion brachten Briangas und Italgasdotti in die Firma Agas ein Nettovermögen in Höhe von 1 439 682 051 LIT und 22 105 502 520 LIT ein.

37. Das Ufficio del Registro, dem der offizielle Fusionsakt zur Eintragung vorgelegt wurde, erhob 236 052 000 LIT als Registersteuer, wobei es einen Satz von 1 % auf das Nettovermögen der übernommenen Gesellschaften anhand ihrer für die Zwecke des Fusionsakts erstellten Bilanzen berechnete.

38. Am 11. Juli 1996 forderte Agas vom Ufficio del Registro die Erstattung der gezahlten Registersteuer zuzüglich Zinsen. Hierbei machte sie geltend, daß die nationale Vorschrift¹¹, anhand deren diese Steuer erhoben worden sei, gegen die Artikel 4 und 7 der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 verstoße, die Steuererleichterungen für bestimmte Kapitalzuführungen vorsähen, zu denen auch Fusionen durch Übernahme gehörten, was zur Anwendung einer Registersteuer mit Festbetrag führe¹².

39. Das Ufficio del Registro kam der Forderung von Agas nicht nach, so daß diese, weil sie ihren Antrag für abgelehnt hielt, am 13. November 1996 Klage bei der Commissione tributaria provinciale Mailand erhob.

IV — Die Vorabentscheidungsfrage

40. Die Commissione tributaria provinciale Mailand ist der Auffassung, daß für die Entscheidung über den bei ihr anhängigen Rechtsstreit die geltenden Gemeinschafts-

11 — Artikel 4 Buchstabe b des dem Präsidialdekret Nr. 131/86 beigefügten Tarifs (Erster Teil).

12 — Wie Italien in seinen mündlichen Erklärungen ausgeführt hat, forderte Agas die Erstattung von 220 863 000 LIT entsprechend der Differenz zwischen der beglichene Steuer (221 013 000 LIT) und dem Festsatz von 250 000 LIT, der hätte gezahlt werden müssen; Italien spricht offenbar versehentlich von einem Festbetrag von 150 000 LIT, während dieser Satz nach dem Präsidialdekret Nr. 323/86 250 000 LIT beträgt.

bestimmungen ausgelegt werden müßten; es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nachstehende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Beziehen sich die Vorschriften über die Einheitlichkeit der indirekten Besteuerung von Einbringungen in Kapitalgesellschaften in der Union auch auf den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits 100 % des Kapitals der erstgenannten Gesellschaft gehörten?

V — Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage

41. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß das nationale Gericht in seinem lakonischen Vorlagebeschluß nicht erwähnt, welche Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts der Gerichtshof auslegen soll. Aus dem Sachverhalt des vorliegenden Rechtsstreits und den genannten rechtlichen Faktoren läßt sich jedoch schließen, daß im wesentlichen die Auslegung der Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303 gemeint ist.

42. Ferner sei bemerkt, daß sowohl Agas als auch Briangas eine Aktiengesellschaft (*società per azioni*) italienischen Rechts ist. Italgasdotti ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*società a responsabi-*

lità limitata). Alle drei Gesellschaften fallen somit *ratione personae* in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335.

43. Bei der Prüfung der Frage des nationalen Gerichts, ob die Bestimmungen der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 im Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, die bereits 100 % des Kapitals der erstgenannten Gesellschaft hält, anzuwenden sind und ob somit eine nationale Regelung, also hier die italienische Regelung, mit den Bestimmungen der Richtlinie vereinbar ist, ist meines Erachtens die nachstehende Untersuchungsmethode heranzuziehen¹³. Zunächst ist zu prüfen, ob ein Vorgang wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende, der zur Erhebung der Registersteuer führte, in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt; dieser Vorgang ist dann in bezug auf die Richtlinie zu qualifizieren (A). Ergibt sich, daß ein solcher Vorgang in den Geltungsbereich der Richtlinie fällt, wie er insbesondere in Artikel 4 definiert ist, so ist anschließend zu prüfen, ob der betreffende Vorgang den Bedingungen entspricht, unter denen das Gemeinschaftsrecht die günstige Regelung nach Artikel 7 Absatz 1 der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 zuerkennt (B). Schließlich ist festzustellen, ob der durch die streitige italienische Vorschrift vorgesehene Steuersatz mit den Bestimmungen der Richtlinie 69/335 in deren geänderter Fassung vereinbar ist (C).

¹³ — Bezüglich der zu wählenden Untersuchungsmethode kann ich mich auf die Anhaltspunkte beziehen, die sich aus dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache *Bautiaa* und *Société française maritime* (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 31) ergeben.

A — *Zur Frage, ob die Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der erstgenannten Gesellschaft gehört, in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt*

44. Nach Ansicht der italienischen Regierung kann bei der Übernahme einer Gesellschaft, die bereits zu 100 % von der übernehmenden Gesellschaft kontrolliert wird, keine Steuerbefreiung nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 eintreten, da diese Übertragung nicht ausschließlich durch Gesellschaftsanteile abgegolten werde. Die italienische Regierung bemerkt indessen abschließend, die Richtlinie 69/335 bezwecke die Harmonisierung der indirekten Steuern auf Kapitalansammlungen, so daß Fälle, in denen, wie hier, keine Kapitalerhöhung zu verzeichnen sei, nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie fielen.

45. Die Kommission erklärt hingegen, eine derartige Übernahmefusion falle unter Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 und sie sei auch, wie in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 vorgesehen, von der Gesellschaftsteuer auszunehmen, selbst wenn für diese Fusion nicht im Gegenzug ausschließlich Gesellschaftsanteile an die Gesellschafter der übernommenen Unternehmen ausgegeben würden.

46. Es ist zunächst darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof im Urteil *Bautiaa und Société française maritime* (Randnr. 31) in diesem Zusammenhang folgendes festgestellt hat: „Aus Artikel 1 der Richtlinie in Verbindung mit Artikel 4 geht hervor, daß die Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften eine ‚Gesellschaftsteuer‘ im Sinne der Richtlinie darstellt, wenn sie auf durch die Richtlinie erfaßte Vorgänge erhoben wird.“ Ferner hat der Gerichtshof ausgeführt (Randnr. 32), „daß Vorgänge, die der harmonisierten Gesellschaftsteuer unterliegen oder von den Mitgliedstaaten dieser Steuer unterworfen werden können, in Artikel 4 der Richtlinie objektiv und einheitlich für alle Mitgliedstaaten definiert sind, ohne daß dabei auf eventuelle Besonderheiten der einzelnen nationalen Rechtsordnungen oder auf die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme verwiesen wird“.

47. Demnach ist nunmehr zu prüfen, ob bei einer Übernahmefusion, wie sie hier gegeben ist, Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 angewandt werden kann, wonach die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer unterliegt.

48. Hinsichtlich der Geltung der Richtlinie 69/335 für Fusionsvorgänge von Gesellschaften hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Bautiaa und Société française maritime* ausgeführt, daß Fusionen¹⁴ von Gesellschaften zwar nicht ausdrücklich unter den in Artikel 4 aufgeführten „Vorgängen“ erwähnt werden, „die der Gesellschaftsteuer unterliegen“, sie jedoch trotzdem in den Geltungsbereich

14 — Im Vorlagebeschluß wird der Begriff „Fusion“ verwendet.

dieses Artikels der Richtlinie fallen. Der Gerichtshof hat sich hierzu wie folgt geäußert (Randnr. 34): „Diese Vorgänge stellen Erhöhungen des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in dem besonderen, durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b erfaßten Fall dar, daß eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.“

49. Der Gerichtshof hat also in der Rechtsache *Bautiaa und Société française maritime*¹⁵ den Begriff „Fusion“ im weiten Sinne verwendet, indem die verschiedenen Fusionsformen einbezogen wurden, und zwar sowohl in den Fällen, in denen eine Erhöhung des Kapitals „durch Einlagen jeder Art“ nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 erfolgt, als auch in denjenigen, in denen eine Aktiengesellschaft ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen in eine andere Aktiengesellschaft einbringt, was der besonderen Befreiungsregelung nach Artikel 7 Absatz 1 der genannten Richtlinie unterliegt.

50. Im Urteil *Bautiaa und Société française maritime* hat der Gerichtshof auch folgendes dargelegt (Randnr. 36): „Zum einen bezeichnet nämlich der in der nationalen Vorschrift verwendete Begriff ‚Fusion‘ eindeutig einen Vorgang der Kapitalansammlung, der in der

Erhöhung des Kapitals einer, der sogenannten ‚übernehmenden‘ Gesellschaft durch die Einbringung des gesamten Vermögens durch eine andere, die sogenannte ‚übernommene‘ Gesellschaft besteht; zum anderen besteht das Ziel der Kapitalansammlung in der Stärkung einer anderen, bereits bestehenden Gesellschaft, der übernehmenden Gesellschaft, deren Kapital durch die Einlage der Aktionäre der übernommenen Gesellschaft erhöht wird. Zum letztgenannten Punkt hat der Gerichtshof im Urteil vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-15/89 (*Deltakabel*, Slg. 1991, I-241, Randnr. 14) festgestellt, daß das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin besteht, ob das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird.“

51. Im vorgenannten Urteil hat der Gerichtshof ferner folgendes festgestellt (Randnr. 37): „Daraus folgt, daß die Umwandlung von Rücklagen, die die übernommene Gesellschaft durchgeführt haben soll, in beiden Ausgangsverfahren nur eine Modalität der Kapitalansammlung dargestellt hat, die sich für die Anwendung der Richtlinie erst im Zeitpunkt der *Kapitalerhöhung durch die Einbringung* des Vermögens der übernommenen Gesellschaft konkretisiert hat. Erst nach Abschluß des Prozesses des Zusammenschlusses der beiden Gesellschaften ist nämlich die *Voraussetzung der Verstärkung des Wirtschaftspotentials* erfüllt und die Erhebung einer Gesellschaftsteuer zu dem durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 festgelegten Satz gerechtfertigt“ (Hervorhebung von mir).

15 — Randnr. 34. Siehe auch Urteil vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-8/96 (*Locamion*, Slg. 1997, I-7055, Randnr. 20). Es sei darauf hingewiesen, daß in der Rechtsache *Bautiaa und Société française maritime* die übernommene Gesellschaft (SNMTP) bei der Fusion ihr gesamtes Aktivvermögen gegen Zuteilung von 142 neuen Aktien von *Bautiaa* in die übernehmende Gesellschaft (die Firma *Bautiaa*) eingebracht hat.

52. Darüber hinaus ist der Gerichtshof zu folgendem Schluß gelangt (Randnr. 38): „Somit fallen Vorgänge der in den Ausgangsverfahren streitigen Art in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 und sind in bezug auf Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie (Erhöhung des Kapitals durch Einlagen jeder Art) mit den Folgen zu prüfen, die sich daraus in bezug auf die Anwendung des Satzes der Gesellschaftsteuer gemäß Artikel 7 Absatz 1 in seiner durch die Richtlinie 85/303 geänderten Fassung ergeben.“

53. Demnach ergibt sich in bezug auf die Anwendung von Artikel 4 aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes¹⁶, daß „das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin besteht, ob das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft *verstärkt* wird“ (Hervorhebung von mir).

54. In der vorliegenden Rechtssache, bei der es sich um eine Fusion durch Übernahme handelt¹⁷, ist zu prüfen, ob eine Kapitalan-

sammlung und eine Erhöhung des Kapitals von Agas stattgefunden haben und ob das Wirtschaftspotential der übernehmenden Gesellschaft verstärkt wurde.

55. Zunächst ist festzustellen, daß Agas zum Zeitpunkt der Fusion bereits 100 % des Kapitals von Briangas und Italgasdotti hielt und die Aktionäre und Gesellschafter der übernommenen Gesellschaften nicht im Gegenzug Gesellschaftsanteile erhielten, sondern daß die Beteiligungen (Aktien und Gesellschaftsanteile) der übernehmenden Gesellschaft an den übernommenen Gesellschaften entfielen. Dieser Erwerb von Kontrollbeteiligungen vor dem Fusionsvorgang durch Inbesitznahme von Aktien und Gesellschaftsanteilen bewirkte nicht, wie die italienische Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, die Auflösung der Rechtspersönlichkeit der beiden übernommenen Gesellschaften, die nach Auffassung der Kommission Tochtergesellschaften der übernehmenden Gesellschaft waren. Die Auflösung ergab sich erst aus dem Fusionsvorgang¹⁸.

56. Natürlich kann nicht bestritten werden, daß die Fusion durch Übernahme von Briangas und Italgasdotti durch Agas *keine Erhöhung* des Kapitals der letztgenannten Gesellschaft mit sich gebracht hat, wie es nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 erforderlich ist¹⁹.

16 — Siehe insbesondere Urteil *Bautiaa und Société française maritime* (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 36) und Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (*Felicitas Riekmers-Linie*, Slg. 1982, 2771, Randnr. 16) sowie die späteren Urteile *Dansk Sparinvest* (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 13 und 14) und *Deltakabel* (a. a. O., Randnr. 14).

17 — Nach der französischen Rechtslehre und Rechtsprechung weist die Fusion drei Merkmale auf: a) Sie bringt die vollständige Einbringung des Gesellschaftsvermögens der übernommenen Gesellschaft, also sowohl der Aktiva als auch der Passiva, in die übernehmende Gesellschaft mit sich; b) sie umfaßt die Auflösung zumindest einer der am Fusionsprozeß beteiligten Gesellschaften; c) sie ist durch die Zuteilung neuer Gesellschaftsanteile (oder Aktien) als Gegenwert für die vollzogenen Einlagen gekennzeichnet; vgl. insbesondere Hinweis J.-P. Bertrel und M. Jeantin, *Acquisitions et fusions des sociétés commerciales*, Paris, Litec, 2. Auflage, 1991, S. 331 bis 341, Nrn. 776 bis 797.

18 — Siehe insbesondere J. Hémard, F. Terré und P. Mabilat in *Sociétés commerciales*, Band 3, Paris, Dalloz, 1978, Nr. 780, S. 596.

19 — Vgl. Urteil *Locamion* (zitiert in Fußnote 15, Randnr. 21).

57. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß die Einbringung des Nettovermögens von Braingas und Italgasdotti bei Agas²⁰ zwar nicht mit einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden Gesellschaft einherging, aber doch zu einer „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ von Agas führte und jedenfalls zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials dieser Gesellschaft beitrug, da dieser Fusionsvorgang „geeignet [ist], den Wert der Gesellschaftsanteile [oder Aktien] der Gesellschaft“ aufgrund der Zuführung des Aktivvermögens der übernommenen Gesellschaften „zu erhöhen“²¹.

58. Obwohl Agas 100 % der Aktien und Gesellschaftsanteile der beiden übernommenen Gesellschaften besaß, war diese Gesellschaft rechtlich nicht Eigentümerin von deren Vermögensgegenständen und allgemeiner gesehen von deren Gesellschaftsvermögen, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung erklärt hat. Agas erwarb erst nach der Fusion die gesamten Rechte über das Vermögen der beiden Gesellschaften²², wodurch ihr Wirtschaftspotential zweifellos verstärkt wurde.

59. Eine Untersuchung der Rechtsprechung zeigt, daß die Verstärkung des Wirtschaftspotentials einer Gesellschaft einen wesentlichen Faktor darstellt, von dem die Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie 69/335 abhängt. Der Gerichtshof hat jedoch

anhand einer Bestimmung dieser Richtlinie²³ festgestellt, daß bestimmte Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterliegen, selbst wenn sie keine Erhöhung des Gesellschaftskapitals mit sich bringen. Dieser Standpunkt findet sich in den Urteilen vom 28. März 1990 in der Rechtssache Siegen²⁴, vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache Deltakabel²⁵, vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache Trave Schifffahrtsgesellschaft²⁶ und vom 26. September 1996 in der Rechtssache Frederiksen²⁷.

60. Aus den Sachangaben, die die Beteiligten dem Gerichtshof vorgetragen haben und deren Richtigkeit das nationale Gericht natürlich zu prüfen hat, geht nicht hervor, daß die Übernahmefusion vom Dezember 1994 den Endpunkt eines der Erhöhung des Kapitals der Gesellschaft Agas dienenden Prozesses darstellt, der zuvor mit dem Erwerb sämtlicher Aktien und Gesellschaftsanteile von Briangas und Italgasdotti vollzogen wurde, „so daß die beiden Vorgänge global als ein einziger Vorgang beurteilt werden

23 — Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b.

24 — C-38/88 (Slg. 1990, I-1447, Randnr. 13). Wenn eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und ein Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt, so erbringt er, wie der Gerichtshof entschieden hat, eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 erhöht wird.

25 — Zitiert in Fußnote 16. Gleicht eine Muttergesellschaft Passivposten einer Tochtergesellschaft durch vollständigen oder teilweisen Verzicht auf eine Forderung gegen diese Tochtergesellschaft aus, so läßt, wie der Gerichtshof entschieden hat, Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 die Erhebung einer Gesellschaftsteuer zu.

26 — In diesem Urteil (C-249/89, Slg. 1991, I-257) hat der Gerichtshof entschieden, daß es Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 den Mitgliedstaaten erlaubt, ein zinsloses Darlehen, das ein Gesellschafter seiner stark überschuldeten Kapitalgesellschaft gewährt, mit dem Nutzungswert, d. h. mit den ersparten Zinsaufwendungen, deren Höhe vom nationalen Gericht festzustellen ist, der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

27 — Zitiert in Fußnote 21. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, daß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 bei einem zinslosen Darlehen, das eine Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft gewährt, auf den Betrag der ersparten Zinsen anwendbar ist.

20 — Es handelt sich dabei, wie bereits erwähnt, um etwa 23,6 Milliarden LIT.

21 — Vgl. Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-287/94 (Frederiksen, Slg. 1996, I-4581, Randnr. 13).

22 — Als Beispiel hat sich die Kommission auf die Grundstücke, Gebäude, Einrichtungen, Vorräte, Patente, Forderungen und Bankkonten der übernommenen Gesellschaften bezogen.

könnten, der in zwei Stufen abgelaufen ist“ und in den Geltungsbereich der Richtlinie fällt²⁸.

61. Die italienische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung wie erinnerlich erklärt, Agas habe vor der Fusion sämtliche Aktien und Gesellschaftsanteile von Briangas und Italgasdotti erworben und die Bilanz von Agas habe einen Kapitalabfluß ausgewiesen, der dem Erwerbspreis entspreche. Agas erwarb demnach mit Zahlung der entsprechenden Beträge die Aktien und Gesellschaftsanteile von Briangas und Italgasdotti und übernahm sodann diese beiden Gesellschaften.

62. Daraus ergibt sich also, daß weder vor dem Verfahren der Übernahmefusion noch zum Zeitpunkt dieser Fusion die Voraussetzung einer Erhöhung des Kapitals von Agas durch Einlagen jeder Art erfüllt war, wie es Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 erfordert und was bewirken würde, daß dieser Vorgang der Gesellschaftsteuer unterliegt.

63. Ferner müssen, wie die Auslegung von Buchstabe c in Verbindung mit Buchstabe d des Artikels 4 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 zeigt, für Einlagen, die zu einer Kapitalerhö-

hung führen, Anteile am Gesellschaftskapital gewährt werden, was im vorliegenden Fall offensichtlich nicht geschah²⁹.

64. Wenn man außerdem die Auffassung vertritt, die Einbringung der Vermögenswerte von Briangas und Italgasdotti habe das *Gesellschaftsvermögen*³⁰ von Agas erhöht, ist es nicht möglich, Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 auf den gegebenen Fall anzuwenden, da diese Bestimmung ausdrücklich verlangt, daß für die Einlagen jeder Art Rechte gewährt werden, wie sie Gesellschaftern zuteil werden (und nicht Gesellschaftsrechte, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern), was hier offensichtlich nicht der Fall war.

65. Ebensowenig wäre es möglich, Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 auf den vorliegenden Fall anzuwenden, da die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, die nach dieser Bestimmung grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt, dieser unterworfen werden kann, sofern sie am 1. Juli 1984 mit einem Satz von 1 % belegt war, während diese Bestimmung aber im übrigen zum einen die Einlage durch eine Person, die bereits die Eigenschaft eines Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft besitzt, und zum anderen einen Gegenwert für diese Einlage voraussetzt.

29 — Siehe Nr. 36 meiner Schlußanträge zum Urteil Locamion (zitiert in Fußnote 15) sowie Nr. 22 und Fußnote 16 meiner Schlußanträge zum Urteil Bautaa und Société française maritime (zitiert in Fußnote 7).

30 — Das Gesellschaftsvermögen als Wirtschaftswert, der sich vom Gesellschaftskapital unterscheidet, ist Schwankungen unterworfen, die gegebenenfalls zu einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals führen können, was aber nicht notwendigerweise der Fall sein muß; siehe insbesondere G. Vuillemet, „Droit des sociétés commerciales“, 3. Auflage des Werkes von G. Hureau, in der Sammlung *Sciences économiques et commerciales*, Band 1, Paris, Dunod, 1969, S. 35 bis 37.

28 — Im Gegensatz zur Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Locamion (zitiert in Fußnote 15, Randnr. 23).

66. Aus den vorstehenden Erwägungen läßt sich meines Erachtens nicht schließen, daß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 nach dem Urteil *Bautiaa und Société française maritime* automatisch auf jede Fusion oder jede Einbringung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft in eine andere im Rahmen einer Fusion Anwendung findet. Bei einer Fusion, die dieser letztgenannten Bestimmung unterliegt, muß u. a. eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals vorliegen, und die Kapitalzuführung muß als Gegenwert entsprechende Anteile am Gesellschaftskapital aufweisen.

67. Demgemäß komme ich in Anbetracht der Sachangaben, die die italienische Regierung in der mündlichen Verhandlung gemacht hat, zu dem Ergebnis, daß die Bestimmungen der Richtlinie 69/335 nicht auf den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der Erstgenannten gehört, Anwendung finden.

B — Zur Anwendung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303

68. Hilfsweise und nur der Vollständigkeit halber soll nachstehend geprüft werden, ob es möglich ist, die Bestimmung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303 auf den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine

andere, der bereits das gesamte Kapital der Erstgenannten gehört, anzuwenden.

a) Nichtanwendbarkeit des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b auf den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der Erstgenannten gehört

69. Die Besonderheit des vorliegenden Falles³¹ liegt darin, daß es sich hier um Gesellschaften (*Briangas und Italgasdoti*) handelt, die durch Übernahme durch eine andere Gesellschaft (*Agas*) fusionieren, die bereits 100 % des Kapitals der erstgenannten Gesellschaften besitzt.

70. Die italienische Regierung erklärt, das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Richtlinie 69/335, stehe nicht der Anwendung einer nationalen Vorschrift entgegen, die in einem solchen Fall eine Steuerzahlung vorsehe. Sie geht von der Feststellung aus, daß die Fusion zu keiner Erhöhung des Kapitals von *Agas* geführt habe, und bemerkt, daß Artikel 7 der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303 nicht anwendbar sei, da eine wesentliche Voraussetzung nicht vorliege, nämlich daß diese Einbringung als Gegenwert die Zuerkennung von Gesellschaftsanteilen aufweise. Somit sei

³¹ — Gegenüber der Rechtssache *Bautiaa und Société française maritime* (zitiert in Fußnote 7), mit der sich der Gerichtshof früher befaßt hat.

die im nationalen Recht vorgesehene proportionale Steuer zu Recht erhoben worden.

vorgesehene Befreiung von der Gesellschaftsteuer auch dann gilt, wenn wegen der absoluten Kontrolle, die die übernehmende Gesellschaft über die übernommenen Gesellschaften ausübt, Aktien oder Gesellschaftsanteile der übernehmenden Gesellschaft weder ausgegeben noch zuteilt wurden³².

71. Die Zweifel des nationalen Gerichts und die Einwände der italienischen Regierung sind offensichtlich darauf zurückzuführen, daß Artikel 7 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303 folgendes vorsieht: „Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v. H. oder weniger.“ Diese Befreiung unterliegt also diesen Bedingungen. Es sei darauf hingewiesen, daß die erste dieser Bedingungen in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b erster Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 enthalten ist, wonach „für die Einlagen *ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden*“ müssen (Hervorhebung von mir).

74. Nach ständiger Rechtsprechung³³ will die Richtlinie 69/335, wie aus ihren Begründungserwägungen hervorgeht, den freien Kapitalverkehr fördern, der als wesentliche Voraussetzung für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird. Die Verfolgung dieses Zieles setzt 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.

72. Im vorliegenden Fall wurden für die Übernahme von Briangas und Italgasdoti durch Agas jedoch keine Gesellschaftsanteile gewährt, da die Fusion keine Erhöhung des Kapitals der übernehmenden Gesellschaft mit sich brachte, sondern lediglich den Wegfall ihrer Beteiligungen an den übernommenen Gesellschaften, die bereits einen Aktivposten ihrer Bilanz darstellten.

75. Demgemäß sieht die Richtlinie 69/335 eine Abgabe auf Kapitalzuführungen vor, die

73. Die Besonderheit des gesamten Verfahrens der Agas veranlaßte das nationale Gericht zu der Frage an den Gerichtshof, ob die in Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie

32 — Im Urteil *Bautiaa und Société française maritime* (zitiert in Fußnote 7) wird Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 nicht erwähnt, da dies für die Entscheidung über den beim nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit nicht erforderlich war. In jener Rechtssache hatte die übernommene Gesellschaft (SNMTP) im Zuge der Fusion ihre gesamten Vermögenswerte in die übernehmende Gesellschaft (*Bautiaa*) eingebracht, was als Gegenwert zur Zuteilung von 142 neuen Aktien von *Bautiaa* im Nominalwert von je 142 FF führte. Die Einlage bei *Bautiaa* wurde also durch Gesellschaftsanteile abgegolten.

33 — Siehe insbesondere Urteil *Denkavit Internationaal u. a.* (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 16 ff.) sowie Urteile vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (*Ponente Carni*, Slg. 1993, I-1915, Randnrn. 19 ff.) und vom 27. Juni 1979 in der Rechtssache 161/78 (*Conradsen*, Slg. 1979, 2221, Randnr. 11).

nach ihrer sechsten und siebten Begründungserwägung zur Vermeidung von Störungen des Kapitalverkehrs nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze, sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur innerhalb der Gemeinschaft harmonisiert werden muß³⁴. Für diese Gesellschaftsteuer gelten die Artikel 2 bis 9 der Richtlinie.

weise ermäßigt wird oder, nach der Änderung durch die Richtlinie 85/303, wann bestimmte Vorgänge in bestimmten streng umrissenen Fällen, auf die ich oben eingegangen bin, von der Gesellschaftsteuer befreit sind. Gerade weil es sich um eine Ausnahme handelt, muß der Text eng ausgelegt werden³⁵.

76. Aus Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 ergibt sich, daß der Satz der Gesellschaftsteuer um 50 v. H. oder mehr ermäßigt wird, wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr *gesamtes Gesellschaftsvermögen* oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen. Aus derselben Bestimmung ergibt sich auch, daß die Ermäßigung des Steuersatzes oder, nach der Änderung durch die Richtlinie 85/303, die Befreiung von der Gesellschaftsteuer davon abhängt, daß es sich um Einlagen handelt, die *ausschließlich durch Gesellschaftsanteile* abgegolten werden, wobei die Mitgliedstaaten die Ermäßigung (oder Befreiung) auch auf die Fälle ausdehnen können, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden.

78. Aus den vorgenannten Bestimmungen ergibt bei einer kombinierten Auslegung ergibt sich, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber dieser günstigeren Ausnahmeregelung nicht die Fälle des Erwerbs einer Kapitalgesellschaft durch eine andere und somit auch nicht die Fälle unterwerfen wollte, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden.

77. Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a bestimmt also den Satz der Gesellschaftsteuer, und Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b sieht ausdrücklich vor, wann dieser Satz ausnahms-

35 — Die Notwendigkeit einer engen Auslegung der Bestimmungen, die eine Ausnahme von einer allgemeinen Regel bilden, ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes in Fällen der Auslegung von Texten betreffend die Besteuerung und Steuerbefreiung bestimmter Vorgänge. So sieht z. B. die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S.1) vor, daß bestimmte *abschließend aufgeführte* Tätigkeiten ausnahmsweise von der Mehrwertsteuer befreit sind (Artikel 13). Da es sich um eine Ausnahme von einer allgemeinen Regel handelt, ist sie eng auszulegen, weil, wie der Gerichtshof im übrigen festgestellt hat (Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnrn. 13 und 14), jede Auslegung, die den Anwendungsbereich von Artikel 13 Teil A erweitern würde, mit dem Zweck dieser Bestimmung unvereinbar wäre. Der Gerichtshof hat hierzu auch ausgeführt (Urteile vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 17, und Stichting Uitvoering Financiële Acties, Randnr. 12), „daß Artikel 13 der Sechsten Richtlinie nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten befreit, sondern nur diejenigen, die einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind“. Er hat eine weite Auslegung der in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen abgelehnt, wenn nicht Auslegungsgründe angeführt werden, die eine Ausdehnung der in den betreffenden Bestimmungen, insbesondere in Artikel 13, vorgesehenen Befreiungen ermöglichen (vorgenanntes Urteil Kommission/Deutschland, Randnr. 20, und Nr. 16 der Schlußanträge des Generalanwalts M. Darmon zum Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92, Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665).

34 — Siehe insbesondere die Urteile Denkavit Internationaal u. a. (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 17), Ponente Carni (zitiert in Fußnote 33, Randnr. 20) und Conrads (zitiert in Fußnote 33, Randnr. 11).

79. Aus denselben Bestimmungen ergibt sich meines Erachtens um so mehr, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber dieser günstigeren Ausnahmeregelung nicht die Fälle unterwerfen wollte, in denen überhaupt keine Gesellschaftsanteile als Gegenwert für die Einlagen ausgegeben werden, da die übernehmende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übernahmefusion sämtliche Aktien und Gesellschaftsanteile der übernommenen Gesellschaften hält, die sie vor der Fusion durch Kauf erworben hat. Die Anwendung der genannten Regelung in solchen Fällen stünde im Gegensatz zu der Zielsetzung dieser Bestimmung, die den freien Kapitalverkehr durch Erleichterung des Zusammenschlusses von Unternehmen und deren Entwicklung fördern soll.

80. Die italienische Regierung weist darauf hin, daß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in Abweichung von den Artikeln 10 und 11 ausdrücklich die Möglichkeit einer Erhebung der Steuer vorsehe.

81. In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten nach der noch spezielleren Bestimmung des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335, abgesehen von der Gesellschaftsteuer, Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Gesellschaft erheben, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Geschäftsanteile abgegolten wird.

82. Wie der Gerichtshof festgestellt hat, „[enthält] Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie

69/335 ... eine abschließende Liste der anderen keine Gesellschaftsteuer darstellenden Steuern oder Abgaben, die abweichend von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in den Artikeln 10 und 11 genannten Vorgängen erhoben werden können“³⁶. Somit erlaubt Artikel 12 die Erhebung von Steuern, die grundsätzlich untersagt sind, die also grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Artikel 10 und 11 fallen.

83. Da die streitige Registersteuer nicht zum Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 gehört³⁷, verstößt diese Steuer nicht gegen die Richtlinie. Es ist also nicht zu prüfen, ob die genannte Steuer in den Anwendungsbereich von Artikel 12 fällt³⁸.

84. Der Vollständigkeit halber möchte ich noch prüfen, ob nachweislich Auslegungsfaktoren vorliegen, die, wie die Kommission behauptet, eine Ausdehnung der in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiung auf den vorliegenden Fall zulassen.

36 — Siehe die (in Fußnote 8 zitierten) Urteile Denkavit International u. a. (Randnr. 21) und Dansk Sparinvest (Randnr. 9).

37 — Demgemäß liegt sie außerhalb des Anwendungsbereichs der Artikel 1, 7 Absatz 1 Buchstabe b und 10 und steht in keinem Zusammenhang mit Artikel 11, der die Besteuerung von Aktien, Anteilen, Anleihen oder anderen Wertpapieren gleicher Art untersagt.

38 — Ich war auch zu einem entsprechenden Ergebnis in meinen Schlußanträgen (Nrn. 63 und 64) zum Urteil Locamion (zitiert in Fußnote 15) gelangt, wobei es um die Frage ging, ob Artikel 10 der Richtlinie 69/335 die Erhebung einer Steuer wie der nach französischem Recht vorgesehenen regionalen Steuer auf Kraftfahrzeugscheine untersagt. Der Gerichtshof hat sodann entschieden (Randnr. 36), daß nicht zu prüfen ist, ob diese Steuer in den Anwendungsbereich von Artikel 12 fällt, da ihre Erhebung nicht nach Artikel 10 untersagt ist.

b) Die Richtlinien 78/855/EWG und 90/434/EWG des Rates

85. In meinen Schlußanträgen zum Urteil *Bautiaa und Société française maritime* habe ich ausgeführt³⁹, daß die vorlegenden Gerichte zur Beschreibung der besteuerten Vorgänge Begriffe verwenden („Fusionsvorgänge“), die die Richtlinie 69/335 überhaupt nicht kennt, daß dies aber ohne Bedeutung ist. Maßgebend war hierbei nämlich, daß die streitigen Vorgänge im wesentlichen dieselben Merkmale aufwiesen wie die Vorgänge, die unter die ursprüngliche Fassung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie fielen.

86. Richtlinien, die später als die Richtlinie 69/335 erlassen wurden und Fragen der Fusion von Gesellschaften betreffen, verwenden jedoch zur Definition dieses Begriffes Elemente (Übertragung des gesamten Vermögens einer Gesellschaft A auf eine Gesellschaft B gegen Gewährung von Anteilen der Gesellschaft B an die Gesellschafter der Gesellschaft A), die auch in der vorgenannten Bestimmung der Richtlinie 69/335 enthalten sind.

87. Im einzelnen wurde der Gesetzgeber später zweimal tätig, um Fragen der Fusion von Gesellschaften zu regeln. Es handelt sich um die Dritte Richtlinie 78/855/EWG des Rates vom 9. Oktober 1978 gemäß Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages

betreffend die Verschmelzung von Aktiengesellschaften⁴⁰ und die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen⁴¹.

88. Die Kommission stützt sich auf die Auslegung der Bestimmungen dieser beiden Richtlinien und kommt zu dem Schluß, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber den Fall einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der ersteren gehöre, nicht in die Fälle einer Befreiung von der Gesellschaftsteuer aufgenommen habe, weil ein solcher Vorgang zur Zeit des Erlasses der Richtlinie 69/335 in der Praxis nicht häufig genug vorgelegen habe.

89. Die Kommission ist ferner der Ansicht, daß die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 genannte Voraussetzung, daß für „die Einlagen ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden“ müßten, bei einer Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft, deren Kapital die übernehmende Gesellschaft bereits zu 100 % besitze, nicht anwendbar sei. Andernfalls komme man unter logischen und rechtlichen Gesichtspunkten zu absurden Ergebnissen, wenn man in einem solchen Fall verlangen würde, daß Gesellschaftsanteile als ausschließlicher Gegenwert an die einzige Anteilsinhaberin der übernommenen Gesellschaft ausgegeben würden, die die übernehmende Gesellschaft selbst sei. Da diese

40 — ABl. L 295, S. 36.

41 — ABl. L 225, S. 1.

39 — Vgl. Fußnote 16 der Schlußanträge.

Zuteilung objektiv unmöglich sei, stehe demnach die genannte Bestimmung in einem Fall wie dem vorliegenden der Befreiung von der harmonisierten Gesellschaftsteuer nicht entgegen.

90. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die Richtlinie 78/855, die die Regeln für die Verschmelzung von Gesellschaften wiedergibt, in Kapitel IV besondere Bestimmungen über die „Verschmelzung einer Gesellschaft mit einer anderen, der mindestens 90 % der Aktien der ersteren gehören“, enthält, was mich zu der Ansicht veranlaßt, daß sie auch den Fall einer übernehmenden Gesellschaft umfaßt, der 100 % des Kapitals der übernommenen Gesellschaften gehören.

91. Im einzelnen lautet Artikel 24 der Richtlinie 78/855 wie folgt:

„Die Mitgliedstaaten regeln für die Gesellschaften, die ihrem Recht unterliegen, den Vorgang, durch den eine oder mehrere Gesellschaften ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere Gesellschaft übertragen, der alle Aktien sowie alle sonstigen Anteile der übertragenden Gesellschaft oder Gesellschaften gehören, die in der Hauptversammlung ein Stimmrecht gewähren. Auf diesen Vorgang sind die Bestimmungen des Kapitels II anzuwenden mit Ausnahme von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe b), c) und d), der Artikel 9 und 10, des Artikels 11 Absatz 1 Buchstaben d) und c), des Artikels 19 Absatz 1 Buchstabe b) sowie der Artikel 20 und 21.“

92. Im Fall der Gesellschaften Agas, Brian gas und Italgasdotti könnten theoretisch weder Artikel 5 Absatz 2 Buchstaben b, c und d noch Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b angewandt werden ⁴².

93. Im einzelnen ist in Artikel 5 Absätze 1 und 2 Buchstaben b, c und d der Richtlinie 78/855 folgendes vorgesehen:

„(1) Die Verwaltungs- und Leitungsorgane der sich verschmelzenden Gesellschaften erstellen einen schriftlichen Verschmelzungsplan.

42 — Es könnten aber auch nicht die übrigen Bestimmungen des Artikels 24 angewandt werden, da sie den Aktientausch betreffen, der im Fall der Verschmelzung stattfindet, oder aber die zivilrechtliche Haftung bestimmter Personen regeln, die an dem Verschmelzungsverfahren beteiligt sind, so daß hier vorausgesetzt wird, daß die übernehmende Gesellschaft bei der Verschmelzung nicht das gesamte Kapital der übernommenen Gesellschaft besitzt. Im einzelnen betrifft Artikel 9 der Richtlinie 78/855 den ausführlichen schriftlichen Bericht über den Verschmelzungsplan und insbesondere das Umtauschverhältnis der Aktien. Artikel 10 befaßt sich mit der Prüfung des Verschmelzungsplans durch unabhängige Sachverständige und bezieht sich bei deren Aufgaben insbesondere auf die Erklärung, die sie zu der Frage abgeben müssen, ob das Umtauschverhältnis richtig und angemessen ist. Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe d) betrifft die in Artikel 9 genannten Berichte und Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe c) die Berichte der in Artikel 10 genannten unabhängigen Sachverständigen. Nach Artikel 20 „[regeln] die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten ... zumindest die zivilrechtliche Haftung der Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsorgans der übertragenden Gesellschaft gegenüber den Aktionären dieser Gesellschaft für schuldhaftes Verhalten von Mitgliedern dieses Organs bei der Vorbereitung und dem Vollzug der Verschmelzung“. Nach Artikel 21 „[regeln] die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten ... zumindest die zivilrechtliche Haftung der Sachverständigen, die den in Artikel 10 Absatz 1 vorgesehenen Bericht für die übertragende Gesellschaft erstellen, gegenüber den Aktionären dieser Gesellschaft für schuldhaftes Verhalten dieser Sachverständigen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben“.

(2) Der Verschmelzungsplan muß mindestens folgende Angaben enthalten:

94. Ferner bestimmt Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 78/855 folgendes:

„(1) Die Verschmelzung bewirkt ipso iure gleichzeitig folgendes:

a) ...

a) ...

b) das Umtauschverhältnis der Aktien und gegebenenfalls die Höhe der baren Zuzahlung;

b) die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft;

c) die Einzelheiten hinsichtlich der Übertragung der Aktien der übernehmenden Gesellschaft;

...“

d) den Zeitpunkt, von dem an diese Aktien das Recht auf Teilnahme am Gewinn gewähren, sowie alle Besonderheiten in bezug auf dieses Recht;

95. Aus den vorgenannten Bestimmungen der Richtlinie 78/855 ergibt sich, daß, sofern die übernehmende Gesellschaft der einzige Aktionär der übernommenen Gesellschaft(en) ist, die Zuteilung von Aktien der ersteren an die Aktionäre der letzteren begrifflich nicht möglich ist. Da nämlich eine solche Zuteilung eine Abgeltung der Aktionäre der übernommenen Gesellschaft für die Vermögenswerte bezweckt, die diese in die übernehmende Gesellschaft einbringen, wäre es absurd, wenn letztere sich selbst ein Entgelt als Gegenwert für die Einlage gewährt, die von einer Gesellschaft geleistet wird, die sie zu 100 % besitzt und aus der sie selbst (also die übernehmende Gesellschaft) Nutzen gezogen hat.

...“

96. Im übrigen verschließe ich mich theoretisch nicht der Auffassung der Kommission, wonach die Prüfung des Gemeinschaftsrechts (sowohl der Richtlinie 69/355 als auch der Richtlinie 78/855) den Schluß zuläßt, daß das Fehlen ausdrücklicher Rechtsvorschriften zur Regelung des Falles der Fusion einer Gesellschaft mit einer anderen, der erstere zu 100 % gehört, unter Umständen darauf zurückzuführen ist, daß dieser Vorgang praktisch nicht häufig genug vorlag, um ein ausdrückliches Tätigwerden des Gesetzgebers und ein besonderes Kapitel in der Richtlinie 78/855 zu rechtfertigen. Zweifellos enthält Kapitel IV der Richtlinie 78/855, wie sein Titel besagt, Bestimmungen über die Verschmelzung von Gesellschaften, von denen die übernehmende Gesellschaft 100 % der Aktien besitzt⁴³, und Bestimmungen über die Verschmelzung von Gesellschaften, von denen die übernehmende Gesellschaft nicht das gesamte Kapital besitzt⁴⁴.

97. In der Richtlinie 90/434 wird die Übernahme einer Gesellschaft, die zu 100 % von einer anderen kontrolliert wird, speziell und besonders behandelt. Dies ist bezeichnend, da die Richtlinie 90/434 das Steuersystem (auch) für Fusionen betrifft und nach Artikel 4 Absatz 1 namentlich eine Besteuerung des Mehrwerts anhand des Unterschieds zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens verhindern soll.

43 — Artikel 24, 25 und 26 der Richtlinie 78/855. Artikel 24 betrifft den Vorgang, durch den eine oder mehrere Gesellschaften ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere Gesellschaft übertragen, der alle Aktien sowie alle sonstigen Anteile der übertragenden Gesellschaft oder Gesellschaften gehören, die ein Stimmrecht in der Hauptversammlung genießen.

44 — Artikel 27, 28 und 29 der Richtlinie 78/855. Artikel 27 betrifft die Verschmelzung durch Aufnahme einer oder mehrerer Gesellschaften durch eine andere Gesellschaft, der 90 % oder mehr, jedoch nicht alle Aktien sowie alle sonstigen Anteile der übertragenden Gesellschaft oder Gesellschaften gehören, die ein Stimmrecht in der Hauptversammlung genießen.

98. Meines Erachtens verdient Artikel 2 Buchstabe a besondere Erwähnung, da er die Definition dreier Arten von Gesellschaftsfusionen enthält, auf die die Richtlinie 90/434 Anwendung findet. Die erste und dritte Art, die hier von größerer Bedeutung sind, da sie die Fusion durch Übernahme betreffen⁴⁵, sind wie folgt definiert:

„Im Sinne dieser Richtlinie ist

a) ‚Fusion‘ der Vorgang, durch den

- eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder, bei Fehlen eines solchen, des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;

— ...

45 — Die zweite Art betrifft den Fall, daß zwei oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft übertragen.

— eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt.“

99. Es besteht hier also offensichtlich eine Ähnlichkeit zwischen der Bestimmung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b Unterabsatz 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 zum einen und derjenigen des Artikels 2 Buchstabe a erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/434 zum anderen.

100. In beiden Fällen hat der Gemeinschaftsgesetzgeber vorgesehen, daß für die Übertragung des gesamten Vermögens der übernommenen Gesellschaften deren Gesellschafter als Gegenwert Aktien oder Anteile der übernehmenden Gesellschaften und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 % des Nennwerts der Anteile erhalten. Dies gilt jedoch nur, wenn die übernehmende Gesellschaft nicht die Gesamtheit, also 100 %, des Kapitals der übernommenen Gesellschaft besitzt.

101. Die Richtlinie 90/434 enthält zugleich für den Fall, daß die übernehmende Gesellschaft das gesamte Kapital der übernommenen Gesellschaft besitzt, eine spezielle Definition, die sich, wie die Kommission zu

Recht betont, in einem grundlegenden Punkt von der ersten Definition unterscheidet. Bei den Bestandteilen dieser Fusionsart *fehlt die Zuteilung von Aktien* der übernehmenden Gesellschaft an die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft. Dies bestätigt ausdrücklich einen Schluß, den man nur indirekt aus Artikel 24 der Richtlinie 78/855 ziehen kann, nämlich daß die Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft, deren Kapital der übernehmenden Gesellschaft zu 100 % gehört, nicht zur Übertragung von Aktien oder Gesellschaftsanteilen an den einzigen Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft führt, der die übernehmende Gesellschaft selbst ist.

102. Dies ändert jedoch meines Erachtens nichts an dem Schluß, zu dem ich bezüglich der Auslegung der ursprünglichen Fassung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 gelangt bin, selbst wenn man diese Bestimmung anhand der Bestimmungen und Definitionen (für den Fusionsvorgang durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere) der beiden neueren und ausführlicheren Richtlinien 78/855 und 90/434 auslegt. Ich glaube nicht, daß diese Methode der Auslegung rechtlicher Begriffe eines Textes anhand eines anderen Textes und insbesondere der Übertragung der in einer Richtlinie (90/434) enthaltenen Begriffe auf eine andere Richtlinie (69/335)⁴⁶ hier genügt, um das Ergebnis zu ändern, zu dem ich gelangt war.

46 — Das Urteil vom 13. Dezember 1991 in der Rechtssache C-164/90 (Muwi Bouwgroep, Slg. 1991, I-6049) betraf die Definition von „Zweig der Tätigkeit“ („part of a business“), den eine Gesellschaft in eine andere einbringt, im Rahmen von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335. Generalanwalt Jacobs (Nrn. 16 und 17 seiner Schlußanträge) hat diesen Begriff der Richtlinie 69/335 im Licht der Definition ausgelegt, die Artikel 2 Buchstabe a der Richtlinie 90/434 dafür enthält. Der Gerichtshof hat sich nicht ausdrücklich auf die Bestimmung der Richtlinie 90/434 bezogen und diese Frage beantwortet, indem er die Bestimmung der Richtlinie 69/335 im ganzen analysiert hat (Randnr. 20 des Urteils; siehe auch Randnrn. 21 und 22).

103. Da die Richtlinie 78/855 und insbesondere auch die Richtlinie 90/434 einen genau bestimmten Anwendungsbereich haben, ergibt sich nach meiner Ansicht aus der vorstehenden Analyse, daß es keine angemessenen Auslegungselemente gibt, die es erlauben, die ausdrückliche und einer engen Auslegung unterliegende Bestimmung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 auch auf den Fall der Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der ersteren gehört, anzuwenden, da hierbei nicht die Voraussetzungen erfüllt sind, die nach den Bestimmungen dieser Richtlinie in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303 für die Befreiung von der Gesellschaftsteuer vorliegen müssen.

104. Nach Ansicht der Kommission ist die in Artikel 7 Absatz 1 vorgesehene Befreiung auf den geprüften Fall zu erweitern, da diese Erweiterung dem Zweck entspreche, die Umorganisation von Unternehmen und insbesondere die Zusammenlegung verschiedener Einheiten innerhalb eines Unternehmens, die gleiche oder sich ergänzende Tätigkeiten ausübten, zu fördern.

105. Bezüglich der Gründe, die eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 rechtfertigen, sei darauf hingewiesen, daß der Gerichtshof in der Tat festgestellt hat⁴⁷, daß „aus den Begründungserwägungen dieser Richtlinien⁴⁸ [hervorgeht], daß mit dieser Ausnahme von der Besteuerung verhindert werden soll, daß die Übertragung von Vermögenswerten zwischen Gesellschaften

durch Steuerhemmnisse erschwert wird, so daß die Umorganisation von Unternehmen und insbesondere die Zusammenlegung verschiedener Einheiten innerhalb eines Unternehmens, die gleiche oder sich ergänzende Tätigkeiten ausüben, erleichtert wird“.

106. Aufgrund der vorstehenden Untersuchung und der genannten Rechtsprechung des Gerichtshofes bin ich jedoch der Auffassung, daß für eine nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 vorgesehene Steuerbefreiung bei der Übernahme zweier Gesellschaften durch eine dritte, in die das gesamte Aktivvermögen der übernommenen Gesellschaften eingebracht wird⁴⁹, alle Voraussetzungen gegeben sein müssen, die in dieser Bestimmung genannt werden, was hier, wie gezeigt wurde, nicht der Fall ist. Daher kann den Argumenten der Kommission zugunsten der gegenteiligen Auffassung nicht gefolgt werden.

107. Die vorstehenden Erwägungen führen zu dem Schluß, daß, selbst wenn der Gerichtshof die Ansicht vertritt, daß eine Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der bereits das gesamte Kapital der ersteren gehört, in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335, insbesondere des Artikels 4 Absatz 1 Buchstabe c, fällt, dieser Vorgang nicht von der Gesellschaftsteuer befreit werden kann, da die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie genannten Voraussetzungen nicht

47 — Siehe Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-50/91 (Commerz-Credit-Bank, Slg. 1992, I-5225, Randnr. 11).

48 — Es handelt sich um die Richtlinie 69/335 und die Richtlinien 73/80 und 85/303, durch die die Erstgenannte geändert wurde.

49 — Unabhängig davon, ob ein derartiger Vorgang in der „Zusammenlegung verschiedener Einheiten innerhalb eines Unternehmens, die gleiche oder sich ergänzende Tätigkeiten ausüben“, besteht.

erfüllt sind. Eine andere Lösung würde gegebenenfalls eine Abkehr vom Zweck der Richtlinie bedeuten, durch die nur bestimmte Fälle der Einbringung von Vermögenswerten der günstigeren Regelung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 unterworfen werden sollen, wenn die dort genannten Voraussetzungen gegeben sind.

C — Zur Frage, ob der Satz der italienischen Registersteuer bei der Fusion mit Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 vereinbar ist

108. Ich habe bereits festgestellt, daß eine Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der das Kapital der ersteren schon zu 100 % gehört, nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt. Lediglich zur Vervollständigung der bisherigen Untersuchung soll jedoch nachstehend der Betrag, d. h. der Satz, bestimmt werden, den die Steuer bei der Eintragung eines Rechtsakts der Gesellschaftsfusion erreichen darf. Es wird also die Vereinbarkeit der streitigen italienischen Bestimmung mit Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 unter dem Gesichtspunkt des Steuersatzes geprüft⁵⁰.

109. Wie die Kommission zu Recht bemerkt (Nr. 12 ihrer schriftlichen Erklärungen), entspricht die italienische Registersteuer von 1 % weitgehend der französischen Registersteuer von 1,20 %⁵¹, um die es in der Rechtsache *Bautiaa und Société française maritime* ging.

50 — Vgl. Urteil *Bautiaa und Société française maritime*, Randnr. 40.

51 — Diese Steuer war in Artikel 816 der französischen Abgabenordnung vorgesehen.

110. Der Gerichtshof hat hierzu im Urteil *Bautiaa und Société française maritime* (Randnr. 42) festgestellt, daß „ab 1. Januar 1986 ... die Beibehaltung einer solchen Steuer unvereinbar mit der Richtlinie [blieb], da Artikel 7 Absatz 1 in der Folge durch die Richtlinie 85/303 geändert worden war, die die Befreiung von Kapitalerhöhungen durch das Einbringen des gesamten Vermögens einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft eindeutig vorschreibt“. Er hat weiter festgestellt (Randnr. 43), daß „Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 in seiner durch die ab 1. Januar 1976 geltende Richtlinie 73/80 und dann durch die ab 1. Januar 1986 geltende Richtlinie 85/303 geänderten Fassung der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach der Satz der Eintragungssteuer auf die Einbringung von beweglichen Vermögensgegenständen im Rahmen einer Fusion weiterhin 1,20 % beträgt“.

111. Wenn der Gerichtshof zu der Frage Stellung nehmen möchte, ob die Regelung der vollständigen Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der geänderten Fassung der Richtlinie 69/335 auf Fusionen von Gesellschaften anwendbar ist, so kann diese Frage demnach meines Erachtens nur bejaht werden, und zwar mit allen Folgen, die sich daraus für die streitige italienische Registersteuer ergeben⁵².

52 — Es ist im übrigen bezeichnend, daß die italienische Regierung nach dem Urteil *Bautiaa und Société française maritime* Artikel 4 Buchstabe b der Tabelle im Anhang zum Präsidentsialdekret Nr. 131/86 durch Erlaß des Präsidentsialdekrets Nr. 323/96 geändert und die proportionale Registersteuer durch eine feste Steuer in Höhe von 250 000 LIT ersetzt hat.

VI — Ergebnis

112. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsfrage der Commissione tributaria provinciale Mailand wie folgt zu beantworten:

„Die Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c und 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der geänderten Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 verbieten es nicht, daß eine Registersteuer bei der Fusion durch Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, der das Kapital der ersteren zu 100 % gehört, erhoben wird.“