

Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 21.06.2007 – C-366/05

Vierte Kammer

ECLI:EU:C:2007:366

Leitsatz

1. Im Fall eines Staates, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in deren durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderter Fassung, wenn weder die Akte über den Beitritt dieses Staates noch ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt eine Ausnahmeregelung enthält, dahin auszulegen, dass die in diesem Artikel zwingend vorgeschriebene Steuerbefreiung für alle unter die Richtlinie 69/335 fallenden Vorgänge gilt, die in diesem Staat am 1. Juli 1984 von der Gesellschaftsteuer befreit waren oder einem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. FL oder weniger unterlagen. 2. Die Art. 7 Abs. 1 und 10 der Richtlinie 69/335 in deren durch die Richtlinie 85/303 geänderter Fassung verbieten es einem Staat, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, nach dem 1. Januar 1986 eine Stempelsteuer auf eine unter diese Richtlinie fallende Erhöhung des Gesellschaftskapitals einzuführen, die am 1. Juli 1984 nach nationalem Recht von dieser Steuer befreit war.

In der Rechtssache C-366/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art 234 EG, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) mit Entscheidung vom 6. Juli 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 29. September 2005, in dem Verfahren

Optimus — Telecomunicações SA

gegen

Fazenda Pública,

Beteiligter:

Ministério Público,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, des Richters E. Juhász (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis und T. von Danwitz,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Oktober 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

der Optimus — Telecomunicações SA, vertreten durch J. Vieira Peres und C Botelho Moniz, advogados, der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und S. Vasques sowie A. Ferreira als Bevollmächtigte,

der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und M. Afonso als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. Januar 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in ihrer durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung (ABl. L 156, S. 23, im Folgenden: Richtlinie 69/335).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Optimus — Telecomunicações SA (im Folgenden: Optimus) und den portugiesischen Steuerbehörden über die Zahlung einer Stempelsteuer (imposto de selo) genannten Abgabe, die auf eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals durch Bareinlagen erhoben wird.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Ihrem ersten Erwägungsgrund zufolge bezweckt die Richtlinie 69/335 die Förderung des freien Kapitalverkehrs, der als eine für die Schaffung eines Binnenmarkts wesentliche Grundfreiheit angesehen wird. Dazu soll die Richtlinie, wie aus ihren Erwägungsgründen 6 bis 8 hervorgeht, eine Harmonisierung der Abgaben auf Kapitalzuführungen an Gesellschaften in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft durch die Einführung einer einheitlichen Steuer auf die Ansammlung von Kapital, die nur einmal innerhalb des Gemeinsamen Marktes erhoben werden kann, und durch die Aufhebung aller anderen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie diese einheitliche Steuer herbeiführen.

4 Zu diesem Zweck sehen die Art. 1 bis 9 der Richtlinie 69/335 die Erhebung einer als Gesellschaftsteuer bezeichneten harmonisierten Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften vor.

5 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 enthält eine Liste von Vorgängen, die die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen müssen. In Buchst. c dieser Liste ist die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art aufgeführt. Abs. 2 dieser Bestimmung enthält eine Liste von Vorgängen, die die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen können. Nach Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 69/335 in der ursprünglichen Fassung waren die Mitgliedstaaten zudem befugt, auf die unter Art. 4 Abs. 2 fallenden Vorgänge einen ermäßigten Satz der Gesellschaftsteuer anzuwenden.

6 Die Sätze der Gesellschaftsteuer sind in Art. 7 der Richtlinie 69/335 geregelt. Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 sah in der ursprünglichen Fassung in Buchst. a vor, dass der Satz der Gesellschaftsteuer nicht über 2 v. H. und nicht unter 1 v. H. liegen [darf], und in Buchst. b, dass dieser Satz 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. Im letztgenannten Fall geht es um Zusammenschlüsse von Unternehmen; der ermäßigte Gesellschaftsteuersatz unterliegt hier bestimmten Voraussetzungen.

7 Nach Art. 8 der Richtlinie 69/335 können die Mitgliedstaaten bei Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe sind, sofern deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz des Staates oder anderer Gebietskörperschaften ist, und bei Kapitalgesellschaften, die kulturellen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken oder der Volksbildung dienen, eine völlige oder teilweise Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf die in Art. 4 Abs. 1 und 2 genannten Vorgänge gewähren.

8 Art. 9 der Richtlinie 69/335 enthält eine generelle Ausnahmebestimmung, wonach [f]ür bestimmte Arten von Vorgängen oder Kapitalgesellschaften ... Befreiungen, Ermäßigungen oder Erhöhungen der Sätze vorgenommen werden [können], und zwar aus Gründen der Steuergerechtigkeit, aus sozialen Gründen oder um einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, einer besonderen Lage Rechnung zu tragen.

9 Schließlich bestimmt Art. 10 der Richtlinie 69/335:

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

Abgaben auf:

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

...

c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann.

10 Der Geltungsbereich für die ermäßigten Sätze der Gesellschaftsteuer wurde durch die Richtlinie 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 (ABl. L 103, S. 13) erweitert. Mit ihr wurde in die ursprüngliche Fassung des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 ein Buchst. bb eingefügt, der in den Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, Anteile erhält, die mindestens 75 v. H. des früher von einer anderen Kapitalgesellschaft ausgegebenen Gesellschaftskapitals ausmachen, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit der gleichen Behandlung wie bei Unternehmenszusammenschlüssen beließ, nämlich die Möglichkeit, die Gesellschaftsteuer um 50 v. H. oder mehr zu ermäßigen. Für diese Ermäßigung des Gesellschaftsteuersatzes bzw. diese Befreiung von der Gesellschaftsteuer galten bestimmte Voraussetzungen.

11 Mit der Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15) wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1976 eine allgemeine Senkung der Sätze der Gesellschaftsteuer eingeführt. So wurde der volle Satz auf 1 v. H. festgesetzt, und die Mitgliedstaaten konnten die ermäßigten Steuersätze, die in Art. 7 Abs. 1 Buchst. b und bb der durch die Richtlinie 73/79 geänderten Richtlinie 69/335 vorgesehen waren, auf 0 bis 0,50 v. H. festsetzen.

12 Mit der Richtlinie 85/303 wurden schließlich einige inhaltliche Änderungen an der Richtlinie 69/335 vorgenommen. Die Richtlinie 85/303 beruht auf der Feststellung, dass die Gesellschaftsteuer ungünstige wirtschaftliche Auswirkungen auf den Zusammenschluss und die Entwicklung der Unternehmen mit sich bringt, die bei der eine Belebung der Investitionen erfordernden damaligen Konjunktur besonders spürbar waren. Die Erwägungsgründe 3, 4 und 5 dieser Richtlinie lauten:

Um dies zu erreichen, erscheint als beste Lösung die Abschaffung der Gesellschaftssteuer. Die sich aus einer solchen Maßnahme ergebenden Einnahmeausfälle scheinen jedoch einigen Mitgliedstaaten unannehmbar. Infolgedessen muss den Mitgliedstaaten die Möglichkeit belassen werden, Vorgänge, die in den Anwendungsbereich dieser Steuer fallen, vollständig oder teilweise von der Gesellschaftssteuer zu befreien oder der Steuer zu unterwerfen ...

Es empfiehlt sich, diejenigen Vorgänge, die gegenwärtig dem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz unterliegen, künftig von der Steuer zu befreien.

Am 1. Juli 1984 bestand in Griechenland keine Gesellschaftssteuer. Daher sollte die Möglichkeit vorgesehen werden, in diesem Land eine solche Steuer einzuführen sowie bestimmte Vorgänge davon zu befreien.

13 Die Richtlinie 69/335 wurde durch Art. 1 der Richtlinie 85/303 wie folgt geändert:

1. In Artikel 4 Absatz 2:

erhält der Eingangssatz folgende Fassung:

(2) Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

ist am Ende folgender Absatz anzufügen:

Jedoch legt die Republik Griechenland fest, auf welche der vorstehend aufgeführten Vorgänge sie die Gesellschaftssteuer erhebt

2. Artikel 7 erhält folgende Fassung:

Artikel 7(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz 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. Die Republik Griechenland bestimmt die Vorgänge, die sie von der Gesellschaftsteuer befreit.

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

3. In Artikel 8 erhält der Eingangssatz folgende Fassung:

Vorbehaltlich des Artikels 7 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten eine Befreiung von der Gesellschaftssteuer auf die in Artikel 4 Absätze 1 und 2 genannten Vorgänge bei folgenden Gesellschaften gewähren:

14 Die Frist für die Umsetzung der Richtlinie 85/303 war auf den 1. Januar 1986 festgesetzt.

Nationales Recht

15 Den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ist zu entnehmen, dass eine Stärkung oder Erhöhung des Kapitals von Kapitalgesellschaften nach der Regelung der Portugiesischen Republik über die Besteuerung von Kapitalgesellschaften (Allgemeine Stempelsteuertabelle [Tabela Geral do Imposto de Selo] im Anhang zum Stempelsteuergesetzbuch [Código do Imposto de Selo]) in der Fassung des Decreto-Lei Nr. 257/81 vom 1. September 1981 einer Stempelsteuer (imposto de selo) genannten Abgabe unterlagen, die sich auf 1 v. H. des betreffenden Betrags belief.

16 Mit dem Decreto-Lei Nr. 154/84 vom 16. Mai 1984, das am 21. Mai 1984 in Kraft trat, wurde für Erhöhungen des Gesellschaftskapitals durch Bareinlagen eine Ausnahme in Form der Befreiung von der Stempelsteuer eingeführt.

17 Zuletzt wurde durch das am 1. Januar 2002 in Kraft getretene Decreto-Lei Nr. 322-B/2001 vom 14. Dezember 2001 die allgemeine Besteuerung der Erhöhung des Kapitals von Kapitalgesellschaften durch Einlagen jeder Art zu einem Steuersatz von 0,40 v. H. des realen Werts der von den Anteilseignern geleisteten oder zu leistenden Einlagen wieder eingeführt.

18 Die Portugiesische Republik trat den Europäischen Gemeinschaften am 1. Januar 1986 bei.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

19 Optimus, die ihren Sitz in Portugal hat, erhöhte ihr Gesellschaftskapital um 100000000 Euro, die vollständig als Bareinlagen geleistet wurden. Bei der notariellen Beurkundung dieser Kapitalerhöhung am 12. November 2002 hatte Optimus gemäß dem Decreto-Lei Nr. 322-B/2001 Stempelsteuer in Höhe von 0,40 v. H., d. h. 400000 Euro, zu entrichten.

20 Optimus focht den Steuerbescheid über die fragliche Stempelsteuer beim Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Finanzgericht erster Instanz von Porto), jetzt Tribunal administrativo e fiscal do Porto (Verwaltungs- und Finanzgericht von Porto), an und machte im Wesentlichen geltend, dass diese Stempelsteuer gegen Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 verstoße. Wegen der in dieser Bestimmung vorgesehenen Verpflichtung habe die Portugiesische Republik die fragliche Erhöhung des Gesellschaftskapitals nämlich nicht nach dem Decreto-Lei Nr. 322-B/2001 besteuern dürfen, da durch Bareinlagen vorgenommene Erhöhungen des Kapitals von Handelsgesellschaften an dem in der betreffenden Gemeinschaftsbestimmung festgelegten Stichtag des 1. Juli 1984 nach der portugiesischen Regelung von der Stempelsteuer befreit gewesen seien.

21 Das Tribunal administrativo e fiscal do Porto wies die Klage mit der Begründung ab, die Verpflichtung aus Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 gelte nicht für die Vorgänge nach Art. 4 Abs. 1, sondern nur für diejenigen nach den Art. 4 Abs. 2 und 8 der Richtlinie. Auf das hiergegen von Optimus eingelegte

Rechtsmittel beschloss das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht), das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 eng dahin auszulegen, dass als Voraussetzung für die den Mitgliedstaaten darin auferlegte Verpflichtung, bestimmte Vorgänge der Ansammlung von Kapital von der Steuer zu befreien, verlangt wird, dass es sich um Vorgänge handelt, die nach der Richtlinie in der vor 1985 geltenden Fassung von der Steuer befreit oder einem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden konnten — also nur um die in den Art. 4 Abs. 2 und 8 vorgesehenen Vorgänge — und dies am 1. Juli 1984 auch waren?

2. Sind die Art 7 Abs. 1 und 10 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 dahin auszulegen, dass sie es verbieten, aufgrund einer nationalen Norm wie der des Decreto-Lei Nr. 322-B/2001 vom 14. Dezember 2001, mit der in die Tabela Geral do Imposto de Selo (Allgemeine Stempelsteuertabelle) Punkt 26 — Kapitalzuführungen — eingefügt wurde, von einer Aktiengesellschaft portugiesischen Rechts anlässlich der Erhöhung ihres Grundkapitals durch Bareinlagen eine Stempelsteuer zu erheben, wenn dieser Vorgang am 1. Juli 1984 zwar grundsätzlich der Stempelsteuer unterlag, von ihr aber befreit war?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

22 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass die in ihm vorgesehene zwingende Steuerbefreiung nur für die unter die Art. 4 Abs. 2 und 8 dieser Richtlinie fallenden Vorgänge und nur insoweit gilt, als diese Vorgänge am 1. Juli 1984 von der Steuer befreit waren oder einem ermäßigten Steuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

23 Die portugiesische Regierung, deren Auffassung sich die Kommission der Europäischen Gemeinschaften anschließt, trägt dazu vor, Art. 4 der Richtlinie 69/335 in seiner ursprünglichen Fassung habe unterschieden zwischen den unter seinen Abs. 1 fallenden Vorgängen, die zwingend der Gesellschaftsteuer unterworfen gewesen seien, und den unter seinen Abs. 2 fallenden Vorgängen, bei denen die Besteuerung fakultativ gewesen sei. So gelte die Verpflichtung zur Steuerbefreiung nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 in seiner durch die Richtlinie 85/303 geänderten Fassung nur für Vorgänge, die vor dem Inkrafttreten dieser Richtlinie von der Steuer hätten befreit oder zum ermäßigten Satz hätten besteuert werden können, d. h. für die Vorgänge nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335.

24 Optimus vertritt demgegenüber die Ansicht, nach den Änderungen durch die Richtlinie 85/303 bestehe der Hauptzweck der Richtlinie 69/335 nunmehr in der Beseitigung der Gesellschaftsteuer und nicht bloß in der Harmonisierung der nationalen Regelungen. Unter Berücksichtigung dieses Zweckes sowie des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs sei Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 daher in dem Sinne weit auszulegen, dass die dort vorgesehene Verpflichtung zur Steuerbefreiung auch für die unter Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie fallenden Vorgänge gelte, die wie der im Ausgangsverfahren fragliche Vorgang am 1. Juli 1984 von der Gesellschaftsteuer befreit gewesen seien. Diese Auslegung folge auch aus dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie, der insoweit eine klare, unbedingte Verpflichtung der Mitgliedstaaten festlege.

25 Zur Beantwortung dieser Frage des vorlegenden Gerichts ist bei der Auslegung und Anwendung der Richtlinie 69/335 die besondere Lage eines Staates zu berücksichtigen, der, wie die Portugiesische Republik, mit Wirkung vom 1. Januar 1986 Mitglied der Europäischen Gemeinschaften wurde.

26 Das bedeutet erstens, dass die Richtlinie 69/335 vor diesem Zeitpunkt in diesem Staat nicht anwendbar war. Jede Maßnahme auf dem Gebiet der Besteuerung oder Steuerbefreiung von Vorgängen, die unter den Begriff der Ansammlung von Kapital fielen, wurde innerhalb der portugiesischen Rechtsordnung vor dem genannten Zeitpunkt allein auf der Grundlage des nationalen Rechts getroffen.

27 Zweitens folgt daraus für die Auslegung und Anwendung der Richtlinie 69/335 im Fall der Portugiesischen Republik, dass eine historische Auslegung der Ziele dieser Richtlinie nicht die Auslegung der Richtlinie in ihrer nach dem Beitritt geltenden Fassung beeinflussen kann. Daher können haushaltsrechtliche Gründe, aus denen sich vor dem 1. Januar 1986 bestimmte Mitgliedstaaten außerstande sahen, einer Abschaffung der Gesellschaftsteuer zuzustimmen, im Fall der Portugiesischen Republik nicht angeführt werden.

28 Sodann ist festzustellen, dass der Tag, an dem der Beitritt der Portugiesischen Republik zu den Gemeinschaften wirksam wurde, nämlich der 1. Januar 1986, gleichzeitig der Stichtag für die Umsetzung der durch die Richtlinie 85/303 herbeigeführten wesentlichen Änderungen der Richtlinie 69/335 war. Im Übrigen enthält weder die Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik und die Anpassungen der Verträge (ABL 1985, L 302, S. 23) noch ein anderer Rechtsakt eine Bestimmung, die für Portugal eine von der Richtlinie 85/303 abweichende Umsetzungsfrist festlegt. Somit gilt für die Portugiesische Republik die Richtlinie 69/335 allein in der durch die Richtlinie 85/303 festgelegten Fassung.

29 Diese Feststellung wird dadurch bestätigt, dass die Art. 4 Abs. 2 und 7 Abs. 1 Unterabs. 3 der Richtlinie 69/335 hinsichtlich der Anwendung dieser Richtlinie Ausnahmen zugunsten der Hellenischen Republik enthalten. Solche Ausnahmen sind für die Portugiesische Republik jedoch nicht vorgesehen.

30 Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 69/335 enthält für die Mitgliedstaaten die klare, unbedingte Verpflichtung, diejenigen Vorgänge von der Gesellschaftsteuer zu befreien, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen. Diese völlig eindeutige Verpflichtung bindet seit dem 1. Januar 1986 auch die Portugiesische Republik.

31 Diese Auslegung entspricht nicht nur dem eindeutigen Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335, sondern auch dem Sinn und dem Hauptzweck dieser Richtlinie, der, wie die Generalanwältin in Nr. 59 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, darin besteht, die Auswirkungen der Gesellschaftsteuer auf den freien Kapitalverkehr weitestmöglich zu vermindern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, *Senior Engineering Investments*, C-494/03, Slg. 2006, I-525, Randnr. 43).

32 Schließlich ist festzustellen, dass der nach Art 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 als maßgeblicher Zeitpunkt festgesetzte 1. Juli 1984 auch für die Portugiesische Republik gilt. Im Fall eines Beitritts gilt nämlich eine Verweisung auf einen im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Zeitpunkt, sofern die Beitrittsakte oder ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt nichts anderes bestimmt, auch für den beitretenden Staat, selbst wenn dieser Zeitpunkt vor dem Beitrittszeitpunkt liegt. Weder die Beitrittsakte noch ein anderer Rechtsakt enthält eine Ausnahmeregelung für die Portugiesische Republik. Eine solche wäre aber möglich gewesen, wie die Ausnahmeregelungen zugunsten der Hellenischen Republik zeigen.

33 Daraus folgt, dass im Fall eines Staates, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335, wenn weder die Akte über den Beitritt dieses Staates noch ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt eine Ausnahmeregelung enthält, dahin auszulegen ist, dass die in diesem Artikel zwingend vorgeschriebene Steuerbefreiung für alle unter diese Richtlinie fallenden Vorgänge gilt, die in diesem Staat am 1. Juli 1984 von der Gesellschaftsteuer befreit waren oder einem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

Zur zweiten Frage

34 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 7 Abs. 1 und 10 der Richtlinie 69/335 im Fall eines Staates, der, wie die Portugiesische Republik, den Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, dahin auszulegen sind, dass sie es verbieten, nach dem 1. Januar 1986 eine Stempelsteuer auf eine unter diese Richtlinie fallende Erhöhung des Gesellschaftskapitals einzuführen,

die am 1. Juli 1984 nach nationalem Recht von dieser Steuer befreit war.

35 Es steht fest, dass am 1. Juli 1984 eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals in Form von Bareinlagen nach portugiesischem Recht von der Stempelsteuer befreit war, während auf Kapitalerhöhungen in anderer Form diese Steuer normalerweise erhoben wurde.

36 Die portugiesische Regierung macht allerdings geltend, dass diese Stempelsteuer damals im portugiesischen Rechtssystem nicht das einzige Abgabensinstrument für Vorgänge der Ansammlung von Kapital gewesen sei. Für diese Vorgänge seien nämlich daneben auch noch Eintragungs- und Notarkosten angefallen. Die erstgenannten Kosten, die für die Eintragung der Urkunde über den betreffenden Vorgang in das Handelsregister angefallen seien, seien progressiv gestaffelte Abgaben gewesen, bei denen die Sätze sich zwischen 1 v. H. für Vorgänge, die nicht über 200000 PTE hinausgegangen seien, und 0,30 v. H. für Vorgänge, die 1000000 PTE überstiegen hätten, bewegt hätten. Die Notarkosten seien in gleicher Weise progressiv gewesen.

37 So hätten am 1. Juli 1984 die Eintragungs- und die Notarkosten zusammen einer Belastung in Höhe von 0,60 v. H. der betreffenden Beträge entsprochen und damit den in Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 vorgesehenen Grenzwert von 0,50 v. H. überstiegen. Da diese Kosten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer gewesen seien, hätten die portugiesischen Behörden somit nach dem 1. Januar 1986 eine der Gesellschaftsteuer gleichwertige Stempelsteuer erneut einführen können.

38 Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.

39 Die Richtlinie 69/335 hat, wie aus ihren Erwägungsgründen 2, 6, 7 und 8 zu ersehen ist, schon in ihrer ursprünglichen Fassung zum Ziel, an Stelle der in den Mitgliedstaaten bestehenden Gesellschaft- und der Stempelsteuer eine einheitliche harmonisierte Steuer auf die Ansammlung von Kapital im Gemeinsamen Markt einzuführen und alle anderen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Stempelsteuer aufzuheben.

40 Diese klare Abgrenzung zwischen der Gesellschaftsteuer mit harmonisierten Steuersätzen und den übrigen Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie diese Steuer, die verboten sind, ist in den Bestimmungen der Richtlinie 69/335 von Anfang an deutlich zum Ausdruck gebracht worden. So zählt Art. 4 dieser Richtlinie die Vorgänge auf, die der Gesellschaftsteuer unterworfen werden müssen oder können, und Art. 10 verbietet den Mitgliedstaaten, in welcher Form auch immer auf diese Vorgänge andere Steuern oder Abgaben als die Gesellschaftsteuer zu erheben.

41 Diese Abgrenzung ist in allen Stadien der gesetzgeberischen Entwicklung der Richtlinie 69/335 klar eingehalten worden. So hat die Richtlinie 73/79 den Anwendungsbereich der ermäßigten Sätze der Gesellschaftsteuer erweitert, die Richtlinie 73/80 hat die Gesellschaftsteuersätze generell gesenkt, und die Richtlinie 85/303 weist eine deutliche Tendenz zur Erweiterung der Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf möglichst viele unter diese Steuer fallende Vorgänge auf. Dagegen hat sich das ursprüngliche Ziel, jede andere Steuer oder Abgabe mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer aufzuheben und völlig zu verbieten, im Zuge dieser gesetzgeberischen Entwicklung in keiner Weise geändert.

42 Im Übrigen ist festzustellen, dass sich Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 nur mit der Regelung der Erhebung der Gesellschaftsteuer oder der Stempelsteuer befasst, nicht aber mit der Erhebung anderer Steuern oder Abgaben. Wenn sich diese Bestimmung auf Vorgänge bezieht, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen, so meint sie also die Vorgänge, die zu diesem Zeitpunkt von der Gesellschaftsteuer oder der Stempelsteuer befreit waren oder einem Gesellschaftsteuer- oder Stempelsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

43 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Eintragungs- und die Notarkosten, auf die sich die portugiesische Regierung bezieht, weder eine Gesellschaftsteuer noch eine Stempelsteuer, sondern

Abgaben anderer Art sind.

44 Der Gerichtshof hat im Urteil vom 21. Juni 2001, SONAE (C-206/99, Slg. 2001, I-4679), und im Beschluss vom 24. Januar 2002, SONAE Turismo (C-45/00, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), festgestellt, dass die Gebühren, die in Portugal für die Eintragung einer unter die Richtlinie 69/335 fallenden Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft in das nationale Handelsregister erhoben wurden, eine Steuer im Sinne dieser Richtlinie darstellten und insoweit nach Art. 10 Buchst. c der Richtlinie verboten waren. In den Urteilen vom 29. September 1999, Modelo (C-56/98, Slg. 1999, I-6427), und vom 21. September 2000, Modelo (C-19/99, Slg. 2000, I-7213), ist der Gerichtshof in Bezug auf Gebühren, die in Portugal auf die notarielle Beurkundung einer unter die Richtlinie 69/335 fallenden Kapitalerhöhung einer Gesellschaft erhoben wurden, zum gleichen Ergebnis gelangt.

45 Es widerspräche daher dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 sowie dem Zweck der Richtlinie 69/335, nach dem 1. Januar 1986 auf Erhöhungen des Grundkapitals von Kapitalgesellschaften im Sinne der Richtlinie 69/335 in Form von Bareinlagen eine Stempelsteuer wieder in die portugiesische Rechtsordnung einzuführen, wenn diese Vorgänge am 1. Juli 1984 nicht mit einer solchen Steuer belastet waren, und diese Wiedereinführung damit zu rechtfertigen, dass in diesem Mitgliedstaat am 1. Juli 1984 auf diese Vorgänge Gebühren erhoben wurden, die der Gerichtshof als nach der Richtlinie 69/335 verboten angesehen hat.

46 Nach alledem verbieten die Art. 7 Abs. 1 und 10 der Richtlinie 69/335 es einem Staat, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, nach dem 1. Januar 1986 eine Stempelsteuer auf eine unter diese Richtlinie fallende Erhöhung des Gesellschaftskapitals einzuführen, die am 1. Juli 1984 nach nationalem Recht von dieser Steuer befreit war.

Kosten

47 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. Im Fall eines Staates, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in deren durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderter Fassung, wenn weder die Akte über den Beitritt dieses Staates noch ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt eine Ausnahmeregelung enthält, dahin auszulegen, dass die in diesem Artikel zwingend vorgeschriebene Steuerbefreiung für alle unter die Richtlinie 69/335 fallenden Vorgänge gilt, die in diesem Staat am 1. Juli 1984 von der Gesellschaftsteuer befreit waren oder einem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. FL oder weniger unterlagen.
2. Die Art. 7 Abs. 1 und 10 der Richtlinie 69/335 in deren durch die Richtlinie 85/303 geänderter Fassung verbieten es einem Staat, der, wie die Portugiesische Republik, den Europäischen Gemeinschaften zum 1. Januar 1986 beigetreten ist, nach dem 1. Januar 1986 eine Stempelsteuer auf eine unter diese Richtlinie fallende Erhöhung des Gesellschaftskapitals einzuführen, die am 1. Juli 1984 nach nationalem Recht von dieser Steuer befreit war.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 21.06.2007 – C-366/05, ECLI:EU:C:2007:366

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Verfahrenssprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted.

Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2007-06-21/c-366-05>