

## AUFsätze

Beilegung von Streitigkeiten<sup>23</sup> zu behandeln. Dieses Verfahren steht aber nur Mitgliedstaaten offen<sup>24</sup>. Dagegen werden dem einzelnen Betroffenen keine unmittelbaren Rechte verliehen, auf die er sich vor den nationalen Gerichten gegen die Anwendung entgegenstehender nationaler Bestimmungen berufen könnte<sup>25</sup>.

Es bleibt dem Unternehmer aus einem Land, das GATS-widrig vom deutschen Vorsteuervergütungsverfahren ausgeschlossen wird, nur der Weg, auf seine eigene Regierung mit dem Ziel einzuwirken, das Streitbeilegungsverfahren nach den Regeln der WTO in Gang zu setzen.

Einige GATS-Mitglieder<sup>26</sup> haben bereits angedeutet, daß sie nicht bereit seien, die durch § 18 Abs. 9 UStG für ihre Unternehmen ausgelösten vertragswidrigen Diskriminierungen ohne weiteres hinzunehmen. Es erscheint daher nicht ausgeschlossen, daß eine Klärung auf WTO-Ebene herbeigeführt werden kann, falls die deutsche Finanzverwaltung nicht auf andere Weise einlenkt<sup>27</sup>.

## 6. Schlußbemerkung

Anstatt die Feststellung der GATS-Widrigkeit des § 18 Abs. 9 UStG abzuwarten, wäre der deutsche Gesetzgeber gut beraten, wenn er den Vertragsverstoß von sich aus durch Wiederherstellung der vor 1996 gültigen Rechtslage beseitigen würde. Ohnehin erfordert die innere Systematik des Mehrwertsteuersystems, das ausschließlich eine Konsumbesteuerung bezweckt, jedwede unternehmerische Betätigung durch vollständigen Vorsteuerabzug zu entlasten. Dies gilt uneingeschränkt auch im Vorsteuervergütungsverfahren.

Auch dürfte sich die Neufassung des § 18 Abs. 9 UStG in der Praxis bald als Fehlkonstruktion erweisen. Da die neuen Be-

schränkungen lediglich im Vorsteuervergütungsverfahren greifen, nicht aber im normalen Veranlagungsverfahren, brauchen die betroffenen Unternehmen lediglich einen einzigen steuerbaren Tatbestand im Inland zu verwirklichen, um dann im Rahmen normaler Steuererklärungen ihre Vorsteuer voll erstattet zu bekommen<sup>28</sup>.

Es sollte dem Gesetzgeber also auch aus Haushaltsgründen nicht schwerfallen, sich von der mißlungenen Regelung bald wieder zu trennen.

23) BGBl. II 1994, 1749.

24) Für eine Übersicht zum Streitschlichtungsverfahren der WTO vgl. z. B. *Ludl*, RIW 1996, 193.

25) So zum GATT EUGH v. 12. 12. 1995, Rs. C-469/93, RIW 1996, 166. Vgl. in der Kontroverse über die EU-Bananenmarktordnung auch BFH v. 9. 1. 1996, RIW 1996, 169 zur Anwendung des GATT bei entgegenstehendem zwingendem Gemeinschaftsrecht.

26) So insb. die USA.

27) Vorstellbar wäre etwa eine Erweiterung der „Positivliste“ durch das BMF auf entsprechenden politischen Druck hin. Eine solche Maßnahme wäre dann allerdings nicht vom deutschen Gesetz gedeckt und damit im Rahmen des nationalen Steuerverfahrensrechts anfechtbar. Ein echter Ausweg kann darin deshalb m. E. nicht gesehen werden.

28) Völlig unbestritten ist dies, wenn im Inland steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht werden. Aber auch ein im Inland steuerpflichtiger Eigenverbrauch löst m. E. einen Übergang in das Veranlagungsverfahren aus, in dem die besonderen Einschränkungen hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung nicht gelten. Dazu reicht es m. E. aus, nur eine einzige nicht ordnungsgemäß ausgefüllte Bewirtungsquittung vorzulegen, was stets eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG auslöst und gerade keine Kürzung des Vorsteueranspruchs. Gl. A. *Weiler/Ketter*, (FN 2), Tz. 3.4.4. Ob derartige Gestaltungen in den Anwendungsbereich des § 42 AO fallen können, ist eine offene Frage, die einer näheren Untersuchung bedürfte.

Michael Brosemer, Avocat, Paris, und Dr. Christoph Seseke, RA, Paris und Freiburg

## Französische Registersteuer auf Verschmelzungen und Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln europarechtswidrig

Ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) hat eine Rückerstattungswelle in Milliardenhöhe ausgelöst. Betroffen sind nach dem 1. Januar 1972 durchgeführte Operationen.

### 1. Einführung

Die Sanktion des EuGH kam nicht unerwartet<sup>1</sup>. Zu offensichtlich hatte sich der französische Fiskus über die eindeutigen Anweisungen in der Richtlinie des Rates Nr. 69/335<sup>2</sup> hinweggesetzt. Einbringungen und andere Umstrukturierungsmaßnahmen überhaupt nicht bzw. nur mit einem geringen Satz zu besteuern. In Frankreich waren bis zum 15. 10. 1993 Verschmelzungen mit Registersteuer von 1,2% und Kapitalerhöhungen aus Eigenmitteln mit 3% und zeitweise sogar 12% belastet. Der EuGH erklärte mit Urteil vom 13. 2. 1996<sup>3</sup> für den Fall der Verschmelzung die französische Registerbesteuerung als mit der Richtlinie Nr. 69/335 nicht vereinbar. Am 3. 7. 1996 ergingen schließlich drei Urteile des französischen Kassationsgerichtshofes, nach denen auch die Registerbesteuerung von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln richtlinienwidrig ist.

Auf den französischen Fiskus rollt nun eine Rückerstattungswelle zu, die nach verwaltungsinternen Schätzungen<sup>4</sup> Milliar-

denbeträge erreichen kann. Die französische Finanzverwaltung hat sich inzwischen in ihr Schicksal gefügt und zugestanden, daß Rückerstattungsanträgen unter Berücksichtigung bestehender Fristenregelungen<sup>5</sup> stattgegeben wird<sup>6</sup>.

Dieser Beitrag soll den Umfang der Rückerstattungsansprüche in sachlicher und insbesondere in zeitlicher Hinsicht beleuchten. Doch zunächst zu den rechtlichen Grundlagen.

1) EuGH, Urt. v. 13. 2. 1996, verb. Rs. C-197/94; *Société Bautiaa/Directeur des services fiscaux des Landes*, und Rs. C-252/94, *Société française maritime/Directeur des services fiscaux du Finistère*, IStR 1996, 125, *Droit fiscal* 1996, Nr. 10 S. 361; *Feuillet Rapide Francis Lefebvre* 14-96, S. 3; *Revue de Jurisprudence Fiscale* 3/96 Nr. 401 (Vorlage des Tribunal de grande instance de Dax und des Tribunal de grande instance de Quimper, Frankreich).

2) Richtlinie des Rates v. 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

3) EuGH, Urt. v. 13. 2. 1996, 197/94 und 252/94 a. a. O. in FN 1.

4) Nach den vor der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Schätzungen der französischen Finanzbehörden wurden zwischen 1972 und 1993 Registersteuern i. H. v. 4,5 Milliarden Francs im Rahmen von Fusionen und 4,3 Milliarden Francs im Rahmen von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln erhoben (vgl. Nr. 44 der Schlußanträge des Generalanwalts *Georges Cosmas* verb. Rs. C-197/94 und C-252/94, a. a. O., FN 1).

5) Siehe dazu unten Ziff. 7 und 8.

6) Verwaltungsanweisung v. 22. 4. 1996, BOI 7-H-2-96.

## AUFSÄTZE

## 2. Rechtslage nach internem französischem Recht

Bis zum 15. 10. 1993 unterlagen nach Artikel 816-I-2<sup>a</sup> des Code général des Impôts Verschmelzungen von der Körperschaftsteuer unterliegenden juristischen Personen oder anderen näher spezifizierten Organisationsformen der Registersteuer. Besteuerungsgrundlage war das Eigenkapital abzüglich des Gesellschaftskapitals der aufgenommenen Gesellschaft. Der Steuersatz belief sich auf 1,2%. Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln von Körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften unterlagen einer Registersteuer auf den Kapitalerhöhungsbetrag. Der Steuersatz war abhängig von Höhe und Modalitäten der Kapitalerhöhung. Er belief sich auf 12% und wurde mit Wirkung ab dem 1. 1. 1988 auf 3% gesenkt. Ein ermäßigter Steuersatz von 6% fand bis zum 31. 12. 1977 Anwendung auf einen jährlichen Höchstbetrag von FF 600 000. Für den anschließenden Zeitraum bis zum 31. 12. 1987 wurde der Höchstbetrag auf FF 1 000 000 angehoben und der ermäßigte Steuersatz auf 3% gesenkt. Ab dem 1. 1. 1988 gab es nur noch einen einheitlichen Steuersatz von 3%. Darüber hinaus waren besondere Vorschriften vorgesehen bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei gleichzeitiger Barkapitalerhöhung.

Mit Art. 17 des Gesetzes vom 30. 12. 1993<sup>8</sup> wurde die Registerbesteuerung auf einen Pauschalbetrag von FF 500 bzw. von FF 1220 bei Fusionen verringert. Dieses Gesetz trat rückwirkend zum 15. 10. 1993 in Kraft.

## 3. Die europarechtlichen Grundlagen

Die Richtlinie Nr. 69/335/CEE v. 17. 7. 1969 schränkte zur Förderung des freien Kapitalverkehrs die indirekte Besteuerung von „Ansammlungen von Kapital“, d. h. Steuern auf die Einbringungen in Gesellschaften und die Wertpapiersteuer, ein. Während die Wertpapiersteuer ganz aufgehoben wurde, wurde die Steuer auf „Ansammlungen von Kapital“, die Richtlinie Nr. 69/335/CEE bezeichnet sie in Art. 1 als „Gesellschaftsteuer“, sowohl hinsichtlich ihrer Struktur, als auch hinsichtlich ihrer Sätze harmonisiert. Unter die Richtlinie Nr. 69/335/CEE fallende Besteuerungstatbestände sind gem. Art. 1 der Richtlinie Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften. Art. 4 der Richtlinie enthält in den Absätzen 1 und 2 einen Katalog von Maßnahmen, die der Gesellschaftsteuer unterliegen bzw. unterliegen können. Hier von Interesse sind Kapitalerhöhungen durch Einlagen aller Art, Artikel 4 Abs. 1 Buchst. c) der Richtlinie, d. h. unter anderem Verschmelzungen, und Kapitalerhöhungen durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen, Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) der Richtlinie<sup>9</sup>. Kapitalgesellschaften i. S. d. Richtlinie sind neben den in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) im einzelnen aufgeführten Kapitalgesellschaften der verschiedenen Mitgliedsstaaten, börsenfähige Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen und Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen mit Erwerbzzweck, deren Anteile ohne vorherige Genehmigung veräußert werden können und deren Mitglieder nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften, Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) und c) der Richtlinie. Darüber hinaus werden in Art. 3 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen mit Erwerbzzweck den Kapitalgesellschaften gleichgestellt<sup>10</sup>.

Hier von Interesse ist lediglich die Vereinheitlichung der Steuersätze der Gesellschaftsteuer. Die Richtlinie sah in ihrer ursprünglichen, bis zum 31. 12. 1975 geltenden Fassung für alle von ihr umfaßten Besteuerungsvorgänge einen einheitlichen Höchststeuersatz von 2% vor, der für Verschmelzungen und Teilbetriebseinbringungen auf 1% ermäßigt wurde, Art. 7 Abs. 1

Buchst. a) und b) der Richtlinie. Voraussetzung für die Ermäßigung war, daß die beteiligten Gesellschaften ihren Sitz in einem Mitgliedstaat hatten und daß für die Einlagen ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden, wobei den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit eingeräumt wurde, auch in Fällen von baren Zuzahlungen von nicht mehr als 10% des Nennbetrages der gewährten Anteile die Steuerermäßigung zu gewähren. Den Mitgliedsstaaten wurde in Art. 13 der Richtlinie eine Umsetzungsfrist bis zum 1. 1. 1972 gesetzt.

Durch die Richtlinie Nr. 73/80<sup>11</sup> wurden mit Wirkung ab dem 1. 1. 1976 der allgemeine Steuersatz auf 1% und der ermäßigte Steuersatz auf 0,5% verringert. Die dem ermäßigten Höchststeuersatz unterliegenden Vorgänge waren ab dem 1. 1. 1986 ganz von der Besteuerung zu befreien<sup>12</sup>.

## 4. Vereinbarkeit der französischen Registersteuer mit dem europäischen Recht

In der französischen Literatur wurden zu Beginn der 90er Jahre Stimmen laut, die die französische Rechtspraxis für nicht mit dem europäischen Recht vereinbar hielten<sup>13</sup>. Im Rahmen der seither immer mehr anschwellenden Welle von Rückerstattungsanträgen ergingen zahlreiche Urteile, nach denen eine Erstattung der bei Fusionen und Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln erhobenen Registersteuer zugebilligt wurde. So entwickelte sich in den folgenden Jahren eine nahezu einhellige erstinstanzliche Rechtsprechung, wonach die Registerbesteuerung dieser Vorgänge gegen die Bestimmungen der Richtlinie Nr. 69/335 verstößt<sup>14</sup>.

7) Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln bei gleichzeitiger Barkapitalerhöhung in selber Höhe sind seit dem 1. 7. 1985 von der Registersteuer befreit. Zuvor unterlagen sie einem verminderten Steuersatz von 7% zwischen dem 1. 1. 1972 und dem 31. 12. 1975, 3,5% zwischen dem 1. 1. 1976 und dem 31. 12. 1977, 6% zwischen dem 1. 1. 1978 und dem 31. 12. 1984 und 1% zwischen dem 1. 1. 1985 und dem 31. 5. 1985. Die Registersteuerbefreiung bzw. der herabgesetzte Steuersatz waren anwendbar bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln bei gleichzeitiger Barkapitalerhöhung in selber Höhe bzw. auf Kapitalerhöhung in selber Höhe folgte. In diesem Fall mußten sich die Gesellschafter im Gesellschafterbeschuß dazu verpflichten, eine entsprechende Barkapitalerhöhung innerhalb eines Jahres nach der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchzuführen. Bei Nichteinhaltung dieser Verpflichtung wurde nachträglich die Registersteuer von 12% nebst einer 6%igen Steuerstrafe erhoben.

8) Nr. 93-1352.

9) Besteuert werden aber auch diverse weitere Vorgänge wie z. B. die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die Umwandlung von Personengesellschaften und anderer Personenvereinigungen in Kapitalgesellschaften etc. Vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie.

10) Ein Mitgliedsstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten, Art. 3 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie.

11) Richtlinie des Rates Nr. 73/80 v. 9. 4. 1973 zur Änderung der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlungen von Kapital.

12) Richtlinie des Rates Nr. 85/303 v. 10. 6. 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlungen von Kapital.

13) Hierzu insb. *Philippe Derouin*, Droit d'apport majoré et droit communautaire, Droit fiscal 1991, Nr. 15, S. 646

14) Erstinstanzliche Urteile zur Rückerstattung der bei Fusionen erhobenen Registersteuer, siehe z. B.: Tribunal de Grande Instance (TGI) Poitiers, Urte. v. 5. 4. 1993; TGI Le Mans, Urte. v. 8. 9. 1993, Nr. 92-03012; TGI Evry, Urte. v. 6. 9. 1993, Nr. 92-5206; TGI Nanterre, Urte. v. 8. 9. 1993, Nr. 92-9071 und Urte. v. 24. 1. 1995 Nr. 94-7210; TGI Paris, Urte. v. 12. 11. 1993, Nr. 92-16798 und Urte. v. 11. 5. 1994, Nr. 93-14083 bzw. Urte. v. 6. 10. 1994 Nr. 93-1403; TGI Lyon, Urte. v. 8. 6. 1994, Nr. 93-10746; TGI Boulogne sur Mer, Urte. v. 14. 2. 1995, Nr. 94-594; TGI Nantes, Urte. v. 5. 7. 1995, Nr. 94-3343. Erstinstanzlich

## AUFSÄTZE

Trotz dieser Rechtsprechung beharrten die französischen Finanzbehörden zunächst auf Ihrem Standpunkt und verweigerten die Rückerstattung von Registersteuer für Fusionen oder Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln, die vor dem 15. 10. 1993 stattfanden<sup>15</sup>.

Zwei in erster Instanz angerufene Landgerichte, das Tribunal de Grande Instance von Dax und das Tribunal de Grande Instance von Quimper legten in Anwendung des Art. 177 des EWG-Vertrages dem EuGH die Frage vor, ob die französische Registersteuer auf Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften mit der europäischen Richtlinie Nr. 69/335, geändert durch die Richtlinien Nr. 73/79 und Nr. 73/80 v. 9. 4. 1973, Nr. 74/553 v. 7. 11. 1974 sowie Nr. 85/303 v. 10. 6. 1985 vereinbar sei.

Die Vorlagefragen betrafen zwei im wesentlichen gleichgelagerte Sachverhalte. Es handelte sich um Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, die nach der damals geltenden Rechtslage mit einem Steuersatz von 1,2% auf das Eigenkapital abzüglich des Gesellschaftskapitals, also im wesentlichen die Rücklagen, besteuert worden waren. Die französische Republik trug vor dem EuGH vor, nach französischem Verständnis sei eine Verschmelzung zweier Gesellschaften aus steuerlicher Sicht einer Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln gleichzustellen. Sie berief sich dabei auf ein Urteil des Kassationsgerichtshofes aus dem Jahre 1927<sup>16</sup>, nach dem eine Verschmelzung in zwei aufeinander folgende Vorgänge aufzuteilen ist. Zunächst schüttet die aufzunehmende Gesellschaft sämtliche Rücklagen an ihre Gesellschafter aus, die dann anschließend in die aufnehmende Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden. Die Registersteuer würde als Ausgleich dafür erhoben, daß die Ausschüttung der Rücklagen bei den Gesellschaftern keiner Ertragsbesteuerung unterworfen sei. Die Rechtfertigung der französischen Registersteuer wäre somit eine ganz andere als die der in den Anwendungsbereich der Richtlinie Nr. 69/335 fallende Gesellschaftsteuer, weshalb die Richtlinie hier keine Anwendung finden könne.

In dem die Vorlagefragen beantwortenden Urteil<sup>17</sup> weist der EuGH darauf hin, daß (auch) nach französischem Recht unter „Verschmelzung“ die Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen ist. Eine Einordnung dieses Vorganges als Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln sei deshalb nicht möglich. Weiter führt der EuGH aus, daß nach seiner ständigen Rechtsprechung<sup>18</sup> die rechtliche Einordnung von Steuern und Abgaben unabhängig vom jeweiligen nationalen Recht nach objektiven Kriterien erfolgt. Die im Streit stehende französische Registersteuer belaste Einbringungen im Rahmen von Verschmelzungen. Folglich falle die streitige Registersteuer in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Da diese jedoch seit dem 1. 1. 1986 eine Belastung von Verschmelzungen mit Gesellschaftsteuer verbiete, seien die Vorlagefragen dahingehend zu beantworten, daß die Beteuerung mit europäischem Recht nicht vereinbar sei.

Die Richtlinienwidrigkeit der französischen Registerbesteuerung bei Fusionen und bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln wurde vom französischen Kassationsgerichtshof in drei Urteilen vom 9. 7. 1996 bestätigt, wobei bei der Urteilsbegründung direkt auf die o.g. Entscheidung des EuGH verwiesen wird<sup>19</sup>.

## 5. Tragweite der Entscheidung des EuGH

Das Urteil des EuGH<sup>20</sup> behandelt lediglich die französische Registersteuer auf Verschmelzungen. Nicht zuletzt aufgrund der Urteile des Kassationsgerichtshofes kann es jedoch ohne weiteres auf die Besteuerung von Kapitalerhöhungen aus Eigenmitteln übertragen werden. Wie oben unter Ziff. 2 ausgeführt, besteuerte Frankreich bis zum 15. 10. 1993 solche Kapitalerhöhungen

mit zuletzt 3% des Kapitalerhöhungsbetrages. Die Richtlinie Nr. 69/335 geändert durch die Richtlinien Nr. 73/79 und Nr. 73/80 v. 9. 4. 1973, Nr. 74/553 v. 7. 11. 1974 sowie Nr. 85/303 v. 10. 6. 1985 erlaubte hingegen bis zum 31. 12. 1975 lediglich einen Steuersatz von 2% und ab dem 1. 1. 1976 von 1%, weshalb auch die Besteuerung von Kapitalerhöhungen aus Eigenmitteln nicht richtlinienkonform war. Dieser Ansicht hat sich inzwischen grundsätzlich auch die französische Finanzverwaltung angeschlossen<sup>21</sup>.

Die nachfolgende Übersicht stellt die in Frankreich praktizierte Besteuerung der nach europäischem Recht erlaubten gegenüber.

	Steuersatz	
	National	Richtlinie
Verschmelzungen		
1. 1. 1972 – 31. 12. 1975	1,2%	1%
Verschmelzungen		
1. 1. 1976 – 31. 12. 1985	1,2%	0,5%
Verschmelzungen		
1. 1. 1986 – 15. 10. 1993	1,2%	0%
Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln <sup>22</sup>		
1. 1. 1972 – 31. 12. 1975	12%	2%
Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln		
1. 1. 1976 – 31. 12. 1987	12%	1%
Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln		
31. 12. 1988 – 15. 10. 1993	3%	1%

In der Praxis stellt sich die französische Finanzverwaltung bisher auf den Standpunkt, daß lediglich der Differenzbetrag zwischen der tatsächlich erhobenen Steuer und der nach der Richtlinie zulässigen Steuer zu erstatten ist<sup>23</sup>. Es liegt jedoch bereits ein untergerichtliches Urteil vor<sup>24</sup>, das die Erstattung des gesamten Steuerbetrages anordnet. In dem Fall war anlässlich einer Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln Registersteuer von 3 bzw. 12% auf den Kapitalerhöhungsbetrag erhoben worden. Das TGI stützt seine Ansicht auf den Wortlaut der Richtlinie. Art. 4 Abs. 2 Einleitungssatz der Richtlinie in der durch die Richtlinie Nr. 85/303/EWG v. 10. 6. 1985 geänderten Fassung bestimmt folgendes: „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:“. Im Anschluß daran wird unter Buchst. a) insbesondere die Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln genannt. Das Gericht führt dazu aus, daß diese eindeutige Bestimmung der Richtlinie mangels Umsetzung in Frankreich direkte Anwendung findet und somit dem entgegenstehenden nationalen Recht vorgeht. Es stellt weiter fest, daß Kapitalerhöhungen am 1. 7. 1984 in Frankreich nicht mit einem Steuersatz von 1% besteuert wurden (Anm.: sondern je nach Fall-

stanzliche Urteile zur Rückerstattung der bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln erhobenen Registersteuer, siehe z. B.: TGI La Rochelle, Urt. v. 6. 7. 1993, Nr. 93–91, TGI Macon, Urt. v. 13. 3. 1995, Revue de jurisprudence fiscale 7/95 Nr. 933; TGI Villefranche sur Saône, Urt. v. 31. 3. 1995, Nr. 206–95.

15) Finanzanweisung v. 16. 3. 1994, BOI 7-H-1-94.

16) Cour de Cassation, chambre civile, 11. 4. 1927, S.A. Saint-Quentinolse, Revue de l'enregistrement 1927, Art. 8587.

17) Siehe FN 1.

18) EuGH, Urt. v. 27. 11. 1985, Rs. 295/84, *Rousseau Wilmot* sowie Urt. v. 31. 3. 1992, Rs. C-200/90 *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*.

19) Cass. com., Urt. v. 9. 7. 1996, Nr. 1336 P, Nr. 1340 P und Nr. 1337 P, Droit fiscal 1996, Nr. 30 S. 1047.

20) Siehe FN 1.

21) Finanzanweisung v. 22. 4. 1996 bereits zitiert in FN 6.

22) Sonderregeln wie z. B. die eventuelle Anwendung herabgesetzter Steuersätze oder von Steuerbefreiungen bei gleichzeitiger Barkapitalerhöhung wurden nicht berücksichtigt (s. dazu FN 7).

23) Vgl. Verwaltungsanweisung v. 22. 4. 1996 BOI 7 H-2-96.

24) TGI Villefranche sur Saône, Urt. v. 31. 3. 1995, Nr. 206–95.

## AUFSÄTZE

gestaltung mit zwischen 3 und 12%), und zieht daraus den Schluß, daß eine Besteuerung insgesamt unzulässig war.

Den Verfassern erscheint es zweifelhaft, ob die Erstattung des Gesamtbetrages allein auf den Wortlaut der Richtlinie Nr. 69/335 gestützt werden kann. Der Einleitungssatz der Richtlinie Nr. 85/303/EWG, durch die der soeben zitierte Satz in die Richtlinie Nr. 69/335 eingefügt wurde, läßt eine andere Auslegung zu:

(...) Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftsteuer sind für den Zusammenschluß und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig. (...) erscheint als beste Lösung die Abschaffung der Gesellschaftsteuer. 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 Gesellschaftsteuer zu befreien oder der Steuer zu unterwerfen, (...) Es empfiehlt sich, diejenigen Vorgänge, die gegenwärtig dem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz unterliegen, künftig von der Steuer zu befreien.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß durch die Richtlinie Nr. 85/303 EWG lediglich bezüglich der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Vorgänge etwas geändert werden sollte. Der Hinweis auf die am 1. 7. 1984 der Steuer zum Satz von 1% unterliegenden Vorgänge bezieht sich unserer Auffassung nach nicht auf die tatsächliche Besteuerung in den Mitgliedstaaten, sondern auf den durch die Richtlinie Nr. 73/80/EWG vereinheitlichten Steuersatz von 1%.

Unseres Erachtens ist jedoch trotzdem eine Erstattung des Gesamtbetrages der bezahlten Registersteuer gerechtfertigt. Die vorgenommene Registerbesteuerung verstieß gegen europäisches Recht. Wenn der französische Fiskus daraus lediglich den Schluß zieht, daß der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach der Richtlinie Nr. 69/335 erlaubten Satz und dem tatsächlich praktizierten Satz zu erstatten ist, beruft er sich auf Regelungen einer Richtlinie, die er nicht umgesetzt hat. Nun entspricht es jedoch gefestigter Rechtsprechung des EuGH<sup>25</sup>, daß die direkte Anwendung von Richtlinien niemals zu einer Belastung des Bürgers führen, sondern nur Abwehr-, Leistungs-, Beteiligungs- und Gleichbehandlungsrechte des Bürgers gewährleisten kann. Darüber hinaus ist der Rechtsprechung des EuGH sowie des höchsten französischen Verwaltungsgerichts (Conseil d'Etat) zu entnehmen, daß ein Mitgliedstaat sich seinen Bürgern gegenüber nicht auf eine Richtlinie berufen kann, solange sie nicht korrekt in nationales Recht umgesetzt wurde<sup>26</sup>.

Des weiteren stellt sich die Frage, welche Arten von Gesellschaften einen Rückerstattungsanspruch haben. Die französische Registersteuer fand gem. Art. 812-I-1° und 816 des Code général des Impôts Anwendung auf Verschmelzungen und Kapitalerhöhungen aus Eigenmitteln körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschaften<sup>27</sup>. Darunter fielen gem. Artikel 206 Code général des Impôts neben Kapitalgesellschaften, d. h.

- Aktiengesellschaften,
- vereinfachten Aktiengesellschaften,
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung<sup>28</sup>,
- Kommanditgesellschaften auf Aktien und
- Genossenschaften,

auch Personengesellschaften, soweit sie für die Körperschaftbesteuerung optiert haben<sup>29</sup>, d. h.

- offene Handelsgesellschaften,
- Kommanditgesellschaften<sup>30</sup> und
- sociétés en participation<sup>31</sup>.
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts

unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls der Körperschaftsteuer<sup>32</sup>. Alle genannten Gesellschaften unterfallen

der Definition der Kapitalgesellschaften der Richtlinie Nr. 69/335 (Art. 3) oder sind diesen zumindest gleichzustellen<sup>33</sup>. Somit werden die in den persönlichen Anwendungsbereich der hier in Rede stehenden französischen Registerbesteuerung fallenden Gesellschaftsformen auch von der Richtlinie umfaßt, so daß alle oben genannten Gesellschaftsformen Steuerrückerstattungsansprüche haben können.

## 6. Rückwirkung des Urteils<sup>34</sup> des EuGH

Frankreich hatte in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH beantragt<sup>35</sup>, die zeitliche Geltung des Urteils auf zukünftige Sachverhalte zu beschränken. Es stützte diesen Antrag auf ein Argument rein finanzieller Art, in dem es auf die hohen finanziellen Belastungen hinwies, die durch mutmaßliche Rückerstattungsansprüche entstehen. Diesbezüglich weist der EuGH darauf hin, daß die aus der Rückerstattung zu Unrecht erhobener Steuern entstehenden finanziellen Belastungen allein keinesfalls eine zeitliche Beschränkung der Auswirkungen einer Entscheidung des EuGH rechtfertigen können.

Darüber hinaus sollte nach Ansicht Frankreichs eine Rückwirkung des Urteils deshalb ausscheiden, weil eine von der Kommission und den anderen Mitgliedstaaten verursachte Rechtsunsicherheit bestanden hätte, die eine eindeutige Beurteilung der Rechtmäßigkeit der betreffenden Registersteuer nicht zugelassen habe. Diese Rechtsunsicherheit sei einmal dadurch entstanden, daß im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten zur Richtlinie Nr. 69/335 Frankreich eine Ausnahmeregelung gem. Art. 9 der Richtlinie zugebilligt worden sei. Des weiteren sei eine Rechtsunsicherheit entstanden, weil die Kommission im November 1972 in einem Schreiben an Frankreich die Frage der Unvereinbarkeit der französischen Registersteuer angesprochen habe, jedoch auf das Antwortschreiben Frankreichs erst wieder 1992 zurückgekommen sei.

Der EuGH weist darauf hin, daß seine Entscheidungen über die Auslegung von Vorschriften des europäischen Rechts grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der betreffenden Vorschrift zurückwirken<sup>36</sup>. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz könne nur angenommen werden, wenn etwa im Rahmen einer großen Anzahl von Rechtsverhältnissen gutgläubig von der Wirksamkeit der betreffenden Vorschrift ausgegangen worden

25) EuGH, Urt. v. 14. 7. 1994, Rs. C 91/92, *Facini Dori*, IStR 1994, 450; Urt. v. 7. 3. 1996, Rs. C 192/94, *El Corte inglés S. A./Christina Balásquez Rive-ro*, EuZW 1996, 236 f.

26) EuGH, Urt. v. 26. 2. 1986, Rs. 152/84; Conseil d'Etat, Urt. v. 23. 6. 1995, Nr. 149226 – Nr. 155083 – Nr. 162001, SA Lilly France, *Revue de jurisprudence fiscale* 10/95 Nr. 1222.

27) Ausnahmsweise fand die Regelung auch auf die Einbringung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften Anwendung.

28) Die französische Einmann-GmbH, die sog. EURL, unterliegt nicht der Körperschaftsteuer, soweit es sich bei ihrem Alleingesellschafter um eine natürliche Person handelt. In diesem Fall kann sie jedoch für die Körperschaftsteuer optieren.

29) Personengesellschaften unterliegen nicht der Körperschaftsteuer, können jedoch für die Körperschaftsteuer optieren.

30) Kommanditgesellschaften unterliegen für die den Kommanditisten zuzurechnenden Gewinnanteile immer selbst der Körperschaftsteuer, Art. 206.4 Code général des Impôts.

31) Nicht eingetragene Gesellschaften, geregelt in Art. 1871 ff. Code civil, deren Verfassung im wesentlichen frei festgelegt werden kann. Sie können sowohl als Innen-, als auch als Außengesellschaften ausgestaltet werden.

32) Art. 206.2 Code général des Impôts.

33) Siehe im einzelnen dazu oben unter Ziff. 3.

34) Zitiert in FN 1.

35) Schlußanträge des Generalanwaltes *Cosmas*, Tz. 39 ff. a. a. o., FN 4.

36) Vgl. EuGH, Urt. v. 27. 3. 1980, *Denkavit italiana*, Rs. 61/79.

## AUFSÄTZE

sei<sup>37</sup>. Eine solche Ausnahmesituation sei hier jedoch nicht gegeben. Frankreich habe die von ihm behauptete Rechtsunsicherheit nicht ausreichend belegen können. Weiter führt der EuGH aus, daß auf Äußerungen im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten nur dann zurückgegriffen werden könne, wenn diese in irgendeiner Weise im Text der Richtlinie Niederschlag gefunden hätten<sup>38</sup>, was hier nicht der Fall sei.

## 7. Nationale Einschränkungen der Geltendmachung von Rückerstattungsansprüchen

Die Diskussion um die zeitliche Reichweite von Entscheidungen, die eine Rückerstattung von gegen Gemeinschaftsrecht verstößenden Steuern anordnen, wurde in Frankreich lange Zeit kontrovers gehandhabt. Die Finanzverwaltung stellte sich unter Berufung auf ein Gesetz v. 31. 12. 1968<sup>39</sup> auf den Standpunkt, daß ein Rückerstattungsanspruch aus überzahlten Steuern grundsätzlich in vier Jahren ab dem ersten Tag ihres Entstehungsjahres verjährt<sup>40</sup>. Dieses Gesetz regelt allgemein die Verjährung von Forderungen gegenüber dem französischen Staat. Der Kassationsgerichtshof entschied dagegen mit Ur. v. 17. 1. 1989<sup>41</sup>, daß Rückerstattungsansprüche aufgrund europarechtswidrig erhobener Steuern auf Bereicherungsrecht beruhen, soweit die Europarechtswidrigkeit der Steuer höchstrichterlich bestätigt wurde<sup>42</sup>. Demzufolge finde in solchen Fällen die allgemeine im Code Civil festgelegte dreißigjährige Verjährungsfrist Anwendung.

Die Finanzverwaltung erwirkte daraufhin eine Änderung des Code général des Impôts, nach der Rückerstattungsansprüche, die auf einer Gerichtsentscheidung beruhen, die eine nationale Besteuerungsregelung als mit höherrangigem Recht nicht vereinbar erklärt, zeitlich begrenzt werden. Nach dem neu eingefügten Art. L 190 Abs. 3 Livre de procédures Fiscales (LPF) kann in solchen Fällen eine Rückerstattung von Steuerzahlungen nur innerhalb der die Unvereinbarkeit feststellenden Entscheidung vorangehenden vier Jahre verlangt werden. Vorher entstandene Rückerstattungsansprüche können nicht mehr geltend gemacht werden.

Eine Gerichtsentscheidung, die einen Rückerstattungsanspruch begründet, begrenzt somit den Rückerstattungszeitraum auf die letzten vier Jahre. Die Bestimmung des Art. L 190 Abs. 3 LPF stellt keine Verjährungsregelung dar, sondern ist als prozessuales Zulässigkeitsfordernis eines Rechtsmittels anzusehen. Dies ergibt sich zum einen aus seinem Wortlaut, nach dem von der Zulässigkeit eines Rechtsmittels die Rede ist<sup>43</sup>. Zum anderen steht Art. L 190 LPF in dem Kapitel „Verfahren hinsichtlich der Veranlagung der Steuer und der Erstattung von Amts wegen“ zusammen mit anderen Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Einlegung von Rechtsmitteln.

Obwohl dies dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen ist, sollen nach der Finanzverwaltung<sup>44</sup> Gerichtsentscheidungen i. S. v. Art. L 190 Abs. 3 LPF nur solche sein, die nicht mehr rechtsmittelfähig sind. Die Finanzverwaltung führt diesbezüglich neben nationalen höchstrichterlichen Entscheidungen auch untergerichtliche nationale Entscheidungen an, die mangels Rechtsmitteleinlegung rechtskräftig sind. Des weiteren sollen selbstverständlich Entscheidungen des EuGH unter diese Vorschrift fallen.

Für die anlässlich von Verschmelzungen bezahlte Registersteuer greift demzufolge Art. L 190 Abs. 3 LPF ein. Das betreffende Urteil des EuGH erging am 13. 2. 1996. Für die anlässlich von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln bezahlte Registersteuer ergingen drei Urteile des Kassationsgerichtshofes am 9. 7. 1996<sup>45</sup>. Bis zum 13. 2. 1996 noch nicht gestellte Rückerstattungsanträge sind somit auf nach dem 1. 1. 1992 bezahlte Steuern beschränkt, obwohl die Registerbesteuerung in Frankreich seit dem 1. 1. 1972 gegen europäisches Recht verstieß.

Es spricht viel dafür, daß Art. L 190 Abs. 3 LPF nicht mit den vom EuGH in ständiger Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen zum Rechtsschutz vereinbar ist. Danach unterliegt die prozedurale Regelung von Rechtsmitteln mangels einer besonderen gemeinschaftsrechtlichen Regelung zwar grundsätzlich den nationalen Rechtsordnungen<sup>46</sup>. Dies gilt jedoch nur unter der Bedingung, daß die Rechtsmittel genauso behandelt werden, wie rein intern begründete (a.) und daß die prozessuale Ausgestaltung es dem Bürger nicht praktisch unmöglich macht, zu seinem Recht zu kommen (b.).

a.) Art. L 190 Abs. 3 LPF gilt lediglich in Fällen, in denen ein Verstoß von Steuergesetzesvorschriften gegen höherrangiges Recht gerichtlich festgestellt wurde. Nach seinem Wortlaut bezieht sich dieser Artikel sowohl auf höherrangiges nationales Recht, als auch auf internationales Recht. In der Praxis sind jedoch kaum Fälle denkbar, in denen ein Verstoß gegen nationales Recht festgestellt wird. Die verfassungsrechtliche Überprüfung von Gesetzen obliegt in Frankreich einzig und allein dem Conseil constitutionnel<sup>47</sup>, dessen Befugnisse jedoch mit der Bekanntmachung eines Gesetzes enden<sup>48</sup>. Ordentliche Gerichte können höchstens die Unvereinbarkeit von Rechtsverordnungen oder Verwaltungsanweisungen mit höherrangigen Rechtsnormen feststellen. Da Besteuerungssachverhalte jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen allein auf einer Rechtsverordnung beruhen, ist auch diese Fallgestaltung eher theoretischer Art. Folglich findet Art. L 190 Abs. 3 LPF auf intern französische Sachverhalte in der Regel keine Anwendung.

Auch die Parlamentsdebatten im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten für Art. L 190 LPF lassen den Schluß zu, daß diese Vorschrift insbesondere zur Abwehr von Rückerstattungsansprüchen auf der Basis der Rechtsprechung des EuGH geschaffen wurde. So wurde in den Debatten auf die Entscheidung des EuGH „Alitalia“<sup>49</sup> Bezug genommen, in der in Frankreich geltende umsatzsteuerliche Vorsteuerabzugsverbote als mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar erklärt wurden<sup>50</sup>. Bereits damals kamen auf Frankreich Rückerstattungsansprüche in nicht unerheblicher Höhe zu.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß Art. L 190 Abs. 3 LPF sowohl in seinen praktischen Auswirkungen, als auch von der gesetzgeberischen Absicht her lediglich auf internationale Fälle

37) EuGH a. a. O., FN 36.

38) Vgl. EuGH, Ur. v. 26. 2. 1991, Antonissen, Rs. C-292/89.

39) Nr. 86-1250.

40) Finanzanweisung v. 30. 8. 1989, Punkt III-A-I° (BOI 3-D-9-89); siehe auch Komm. des Gesetzes v. 29. 12. 1996 in Droit Fiscal 1990, Nr. 2-3, S. 157.

41) Nr. 13.579, Droit Fiscal 1989, Nr. 14, S. 521.

42) Anträge auf Rückerstattung einer Steuer, deren Europarechtswidrigkeit nicht höchstrichterlich bestätigt wurde, unterlagen jedoch nicht der dreißigjährigen Verjährungsfrist, siehe Cass. com. 24. 3. 1992, Nr. 571 P, Revue de jurisprudence fiscale 10/92 Nr. 910.

43) Freie Übersetzung des Artikels L 190 Abs. 3 LPF: *Ergibt sich aus einer gerichtlichen Entscheidung, daß eine solche Unvereinbarkeit vorliegt, (Anm. gemeint ist die in Abs. 2 erwähnte Unvereinbarkeit einer französischen Rechtsnorm, auf welcher eine Besteuerung beruht, mit einer höheren Rechtsnorm), so sind Schadensersatzverfahren oder Verfahren zur Rückerstattung bereits bezahlter Beträge bzw. zur Erstattung eines noch geltend gemachten Vorsteuerabzugs nur bis zum ersten Januar des vierten der entsprechenden Gerichtsentscheidung vorhergehenden Jahres möglich.*

44) Finanzanweisung v. 10. 5. 1990 (BOI 13 O-2-90) und Documentation administrative de base Nr. 13 0 1142) v. 1. 12. 1990.

45) Siehe oben Ziff. 4 am Ende.

46) EuGH, Ur. v. 16. 12. 1976, Rewe, Rs. 33/76, Slg. 1976, 1989 und EuGH, Ur. v. 9. 11. 1983, San Giorgio, Rs. 199/82, Slg. 1983, 3595.

47) Wörtlich übersetzt: Verfassungsrat. Eine dem deutschen Bundesverfassungsgericht entsprechende Instanz gibt es in Frankreich nicht.

48) Art. 61 Abs. 2 der französischen Verfassung.

49) Conseil d'Etat, 3. 2. 1989, Nr. 74.012.

50) Äußerungen des Finanzministers Michel Charasse und des Abgeordneten Chinaud, Journal Officiel Sénat, séance du 19 déc. 1989, S. 5421.

## AUFsätze

staltungen Anwendung findet, was mit den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen hinsichtlich der Durchsetzung der Rechte der Bürger wohl nicht in Einklang stehen wird<sup>51</sup>.

b.) Die Ausgestaltung des nationalen Rechtsmittelverfahrens darf es den Bürgern nicht unmöglich machen, ihre Rechte geltend zu machen<sup>52</sup>. Der EuGH hat daraus hergeleitet, daß nationale Rechtsmittelfristen frühestens ab dem Zeitpunkt zu laufen beginnen dürfen, zu dem eine europäische Richtlinie in nationales Recht umgesetzt wurde<sup>53</sup>. Es ist sehr fraglich, ob Frankreich die Richtlinie Nr. 69/335 überhaupt bis heute ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat. In dem Urteil „Theresa Emmott“ stellt der EuGH<sup>54</sup> ausdrücklich klar, daß eine Richtlinie erst dann korrekt in nationales Recht umgesetzt ist, wenn für den Bürger die sich aus der Richtlinie ergebenden Rechte erkennbar sind. Um dies zu gewährleisten, muß das Umsetzungsgesetz ausdrücklich zu erkennen geben, daß es eine Richtlinie umsetzt. Im vorliegenden Fall wurden die nationalen Vorschriften an die Vorgaben der Richtlinie durch das Finanzgesetz für 1994<sup>55</sup> angepaßt. In dem Finanzgesetz wird nicht darauf hingewiesen, daß die vorgenommenen Änderungen eine Umsetzung europäischen Rechts darstellen. Vielmehr wurde die Abschaffung der Registersteuer in der damals bestehenden Form<sup>56</sup> als Maßnahme zur Stärkung der Eigenkapitalausstattung französischer Unternehmen angekündigt<sup>57</sup>. Es ist somit bereits zweifelhaft, ob eine ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie in dem Finanzgesetz für 1994 zu sehen ist.

Auch wenn man davon ausgeht, daß die Umsetzung der europäischen Vorschriften mit Wirkung ab dem 15. 10. 1993<sup>58</sup> den Vorgaben des EuGH<sup>59</sup> hinsichtlich einer ordnungsgemäßen Umsetzung entspricht, können nationale Vorschriften nicht dazu führen, daß vor diesem Zeitpunkt liegende Rückerstattungsansprüche nicht mehr geltend gemacht werden können. Wenn bereits Rechtsmittelfristen nicht vor der Umsetzung zu laufen beginnen dürfen, dürfen erst recht nicht ohne Fristlauf und allein abhängig von dem mehr oder weniger zufälligen Zeitpunkt eines Gerichtsurteiles Rückerstattungsansprüche ausgeschlossen werden.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, daß Art. L 190 Abs. 3 LPF, der die Rückerstattung von vor dem 1. 1. 1992 zu Unrecht bezahlter Registersteuern ausschließt, mit großer Wahrscheinlichkeit gegen europäische Rechtsgrundsätze verstößt und deshalb hier keine Anwendung finden kann. Demzufolge können Rückerstattungsansprüche nach Auffassung der Verfasser bezüglich seit dem 1. 1. 1972 gezahlter Steuern geltend gemacht werden.

## 8. Rechtsmittelfrist

Die Frage der zeitlichen Einschränkung von Anträgen auf Rückerstattung von europarechtswidrig erhobenen Steuern stellt sich in Frankreich nicht nur hinsichtlich des Art. L 190 Abs. 3 des LPF, sondern auch in bezug auf die im französischen Steuerverfahrensrecht vorgesehenen Rechtsmittelfristen. Nach heute allgemeiner Ansicht unterliegen Anträge auf Erstattung von Registersteuern grundsätzlich der zweijährigen Rechtsmittelfrist gem. Art. R 196-1 des LPF. Dies war nicht immer unbestritten.

Wie bereits erwähnt<sup>60</sup> entschied der Kassationsgerichtshof in seinem Urte. v. 17. 1. 1989<sup>61</sup>, daß ein Anspruch auf Rückerstattung von Steuern auf Bereicherungsrecht beruht und damit zivilrechtlicher Natur ist. Allgemein wurde aus diesem Urteil der Schluß gezogen, daß die steuerverfahrensrechtliche Fristenregelung des Art. R 196-1 des LPF keine Anwendung finden könne<sup>62</sup>. Die Finanzverwaltung veranlaßte daraufhin eine Gesetzesänderung, nach der Steuerverfahrensrecht ausdrücklich auf Rückerstattungsverfahren Anwendung findet<sup>63</sup>. Die Anwendung der zweijährigen Rechtsmittelfrist auf die hier interessierenden Rückerstattungsverfahren kann daher heute nicht mehr ernsthaft bezweifelt werden.

Es erhebt sich allerdings die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese Rechtsmittelfrist zu laufen beginnt. Im Bereich der Registersteuer beginnt die von Art. R 196-1 des LPF festgelegte Frist grundsätzlich mit der Zahlung der Steuer. Wenn nach der Zahlung ein Ereignis eintritt, das eine Rückerstattung begründet, fängt eine neuerliche Zweijahresfrist zu laufen an. Solche Ereignisse sind insbesondere höchstrichterliche Gerichtsurteile, die eine Erstattung anordnen. Diese für den deutschen Juristen etwas ungewöhnliche Regelung hängt damit zusammen, daß nach französischer Auffassung ein Rückerstattungsanspruch erst mit der Gerichtsentscheidung, die den Anspruch zuspricht, entsteht. Unter Berufung auf das Urteil „Theresa Emmott“ des EuGH<sup>64</sup> entschied der Kassationsgerichtshof in den bereits zitierten drei Urteilen v. 9. 7. 1996<sup>65</sup>, daß die zweijährige Rechtsmittelfrist i. S. d. Art. R 196-1 erst mit der Anpassung des französischen Rechts an die Richtlinie 69/335, d. h. frühestens ab dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 30. 12. 1993 am 1. 1. 1994 beginnen könne.

Die Rechtsmittelfrist des Art. R 196-1 läuft jeweils bis zum Ende des zweiten auf das Jahr des Beginnes folgenden Jahres. Im vorliegenden Fall liefe die Frist demnach am 31. 12. 1996 ab.

Darüber hinaus wird in der Literatur die Meinung<sup>66</sup> vertreten, daß durch das EuGH Urte. v. 13. 2. 1996 bzw. durch die Urteile des Kassationsgerichtshofes v. 9. 7. 1996 erneut eine zweijährige Rechtsmittelfrist beginnt, die ihrerseits am 31. 12. 1998 abliefe.

## 9. Schlußbemerkung

Der EuGH hat in seinem Urte. v. 13. 2. 1996<sup>67</sup> die französische Besteuerung von Verschmelzungen und Kapitalerhöhungen aus Eigenmitteln als mit europäischem Recht nicht vereinbar erklärt. Der französische Fiskus hatte die genannten Vorgänge bis zum 15. 10. 1993 mit einer Registersteuer von 1,2% bzw. in der Regel 3 bis 12% belegt. Die seit dem 1. 1. 1972 auf dieser Grundlage gezahlten Steuern können zurückgefordert werden. Rechtsmittelfristen laufen frühestens zum 31. 12. 1996 ab.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, daß Rückerstattungsansprüche einschließlich Zinsen<sup>68</sup> auch im Einzelfall ganz erhebliche Beträge erreichen können. Berater in Frankreich tätiger (Gruppen-)Gesellschaften sind nun aufgerufen, ihre Mandanten auf die Rückerstattungsmöglichkeit hinzuweisen und ggf. tatkräftig zu unterstützen.

51) Vgl. u. a. Bernard Bacci und Jean-Luc Calisti, l'article L 190 (al. 3) est-il compatible avec le droit communautaire, Droit fiscal 1996, Nr. 10.

52) EuGH, Urte. v. 16. 12. 1976, Rewe, Rs. 33/76 u. Urte. v. 9. 11. 1983, San-Giorgio, Rs. 199/82.

53) EuGH, Urte. v. 25. 7. 1991, Rs. C-208/90, Theresa Emmott; so auch TGI Mâcon, 13. 3. 1995, RJF 7/95 Nr. 933.

54) A. a. O. in FN 53.

55) A. a. O. in FN 8.

56) Es wurde eine Pauschalbesteuerung beibehalten.

57) Siehe Finanzanweisung v. 7. 3. 1994, BOI 7-H-1-94.

58) Siehe FN 8.

59) EuGH, a. a. O., FN 53.

60) Siehe oben Ziff. 7, 1. Abs.

61) A. a. O. in FN 19.

62) Vgl. Bernard Bacci und Jean-Luc Calisti, l'article L 190 (al. 3) est-il compatible avec le droit communautaire, Droit fiscal 1996, Nr. 10; Vincent Libaud und Olivier Renault, La restitution du droit de 1,20% indûment perçu à l'occasion de fusions de sociétés, Droit Fiscal 1994, Nr. 39; Bruno Nguyen, l'affaire du droit de 1,20%: vers l'épilogue?, JCP, 1996, Ed.E, Nr. 19-20, S. 197.

63) Art. 36-1 des Gesetzes v. 29. 12. 1989, Nr. 89.936.

64) EuGH, a. a. O., FN 53.

65) A. a. O., FN 19.

66) Francis Lefebvre Feuillet Rapide 14/96 S. 3 und 27/96 S. 3 sowie Bruno Nguyen, a. a. O., FN 62.

67) A. a. O., FN 1.

68) Rückerstattungsbeträge werden mit dem gesetzlichen Zinssatz verzinst. Der gesetzliche Zinssatz ändert sich von Jahr zu Jahr. So variierte er seit 1990 zwischen 5,82 und 10,40%.