

WICHTIGER RECHTLICHER HINWEIS: Für die Angaben auf dieser Website besteht Haftungsausschluss und Urheberrechtsschutz.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
VERICA TRSTENJAK
vom 8. März 2007(1)

Rechtssache C-466/03

**Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH
gegen
Land Baden-Württemberg**

(Vorabentscheidungsersuchen des Landgerichts Baden-Baden[Deutschland])

„Richtlinie 69/335/EWG – Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital –
Notargebühren – Nationale Regelung, die für die Beurkundung der Übertragung von
Geschäftsanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Erhebung von
Notargebühren vorsieht – Gebührenbescheid – Einstufung als ‚gesellschaftsteuerähnliche
Abgabe‘ – Vorangehende Formalität – Börsenumsatzsteuer – Abgaben mit
Gebührencharakter“

I – Einleitung

II – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsrecht

B – Nationales Recht

III – Wesentlicher Sachverhalt, Ausgangsverfahren und ergänzende Vorlagefrage

A – Sachverhalt

B – Änderungen im Ausgangsverfahren und ergänzende Vorlagefrage

IV – Analyse

A – Vorbringen der Beteiligten

B – Würdigung der ergänzenden Vorlagefrage

1. Zulässigkeit

2. Materiell-rechtliche Würdigung

- a) Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335
- b) Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 69/335
- i) Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335
- ii) Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 69/335

V – Ergebnis

I – Einleitung

1. Das vorliegende Verfahren betrifft die Vereinbarkeit der Gebühren für eine notariell beurkundete Abtretung von GmbH-Anteilen mit den Art. 10 und 12 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital⁽²⁾ in der durch die Richtlinie 85/303/EWG vom 10. Juni 1985⁽³⁾ geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 69/335). Es stellt sich die Frage, inwieweit Gebühren für eine nach nationalem Recht zwingend vorgeschriebene notarielle Beurkundung im Bereich von Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und mit ihr vereinbar sind.

2. Generalanwalt Geelhoed hat in dieser Rechtssache seine Schlussanträge am 16. Juni 2005 gestellt.

3. Infolge der Novellierung des Landesjustizkostengesetzes des Landes Baden-Württemberg vom 28. Juli 2005 (im Folgenden: LJKG), durch die das für die Rechtssache relevante nationale Recht geändert wurde, hat das Vorlagegericht aufgrund von Zweifeln an der Vereinbarkeit des neuen LJKG mit der Richtlinie 69/335 sein Vorabentscheidungsersuchen mit Beschluss vom 10. Oktober 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 31. Oktober 2005, um eine Zusatzfrage ergänzt. In den Schlussanträgen vom 16. Juni 2005 hat Generalanwalt Geelhoed nur die ursprüngliche, dem Gerichtshof am 20. Oktober 2003 gestellte Frage untersucht. Die vom vorlegenden Gericht gestellte Zusatzfrage wurde, da sie den Schlussanträgen von Generalanwalt Geelhoed zeitlich nachfolgte, noch nicht geprüft.

4. Am 6. September 2006 hat der Gerichtshof beschlossen, das mündliche Verfahren in dieser Rechtssache zu eröffnen.

5. Da die verschiedenen Stellungnahmen zur ursprünglichen Vorlagefrage vom 20. Oktober 2003 bekannt und schon ausführlich von Generalanwalt Geelhoed gewürdigt worden sind, wird im Folgenden nur auf die in den zusätzlichen Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2006 vorgebrachten Argumente eingegangen.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsrecht

6. Die Richtlinie 69/335 bezweckt die Förderung des freien Kapitalverkehrs, der als eine wesentliche Voraussetzung für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird⁽⁴⁾. Die Verfolgung dieses Zwecks setzt eine Harmonisierung der indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus⁽⁵⁾.

7. Die Richtlinie sieht nach ihrem letzten Erwägungsgrund auch die Aufhebung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer vor.

8. Art. 4 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

...

- 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;

...“

9. Art. 10 der Richtlinie 69/335 hat folgenden Wortlaut:

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

- a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann.“

10. Art. 12 lässt folgende Abweichungen vom Verbot des Art. 10 zu:

„(1) In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten Folgendes erheben:

- a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Börsenumsatzsteuern;

...

- e) Abgaben mit Gebührencharakter;

...“

B – *Nationales Recht*

11. § 15 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung(6) (im Folgenden: GmbH-Gesetz), zuletzt geändert durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz(7), sieht vor:

„Zur Abtretung von Geschäftsanteilen durch Gesellschafter bedarf es eines in notarieller Form geschlossenen Vertrages.“

12. § 53 GmbH-Gesetz sieht vor:

„(1) Eine Abänderung des Gesellschaftsvertrages kann nur durch Beschluss der Gesellschafter erfolgen.

(2) Der Beschluss muss notariell beurkundet werden ...“

13. Das nationale Recht in Bezug auf die Notargebühren wurde am 28. Juli 2005 durch das Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit(8) novelliert. Die Novellierung des LJKG ist am 1. Januar 2006 in Kraft getreten und enthält folgende Regelungen, die für die vorliegende Rechtssache von Bedeutung sind.

14. Die Neufassung des § 10 LJKG, der allgemeine Regeln enthält, bestimmt:

„(1) Die Gebühren und Auslagen für die Tätigkeit der Notare werden zur Staatskasse erhoben.

(2) Die Notare sind Gläubiger der Gebühren und Auslagen für ihre Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit sowie etwaiger Zinsen nach § 154a der Kostenordnung. Gebühren, Auslagen und Zinsen nach Satz 1 werden zur Staatskasse erhoben, ...

(3) Die Notare beziehen die Gebühren, Auslagen und Zinsen nach Abs. 2 Satz 1 und die Gebührenanteile nach Abs. 2 Satz 3 neben den ihnen nach dem Landesbesoldungsgesetz zustehenden Bezügen.“

15. Die Neufassung des § 11 LJKG, der die Anwendung dieses Gesetzes in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten regelt, sieht vor:

„(1) Die Staatskasse erhält vorbehaltlich Satz 2 keinen Anteil an Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beurkundung bedürfen. Als pauschale Aufwandsentschädigung haben die Notare 15 vom Hundert dieser Gebühren an die Staatskasse abzuführen.

(2) Abweichend von Abs. 1 erhält die Staatskasse einen Anteil nach §§ 12 und 13 [LJKG n. F.] an den Gebühren für

a) die Beurkundung der Abtretung oder der Verpfändung von Geschäftsanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder der Bestellung eines Nießbrauchs daran sowie für die Beurkundung einer Vereinbarung, durch die eine dahin gehende Verpflichtung begründet wird, es sei denn, ein solcher Vorgang dient der Erhöhung des Kapitals der erwerbenden Gesellschaft,

b) die Beurkundung einer Umwandlung, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt,

...“

16. Die Neufassung des § 12 LJKG regelt die Anteile der Staatskasse an den Gebühren und Auslagen der im badischen Rechtsgebiet bestellten Notare im Landesdienst; ihr Abs. 1 lautet:

„Die im badischen Rechtsgebiet bestellten Notare haben von den ihnen sonst zufließenden Gebühren einen Anteil an die Staatskasse abzuführen. Sie haben außerdem sämtliche von ihnen erhobenen Auslagen an die Staatskasse abzuführen.“

17. Nach Art. 4 § 1 des Gesetzes zur Änderung des LJKG und des Landesgesetzes über die freiwillige Gerichtsbarkeit tritt das neue LJKG, soweit in Art. 4 § 2 nichts anderes bestimmt ist, am 1. Januar 2006 in Kraft. Nach Art. 4 § 2 gilt für alle zwischen dem 1. Juni 2002 und dem 31. Dezember 2005 entstandenen Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten die Neufassung des § 11 insoweit, als darin Gebühren den Notaren vollständig überlassen werden. Als pauschale Aufwandsentschädigung haben die Notare 15 % dieser Gebühren an die Staatskasse abzuführen.

III – Wesentlicher Sachverhalt, Ausgangsverfahren und ergänzende Vorlagefrage

A – Sachverhalt

18. Vor dem Landgericht Baden-Baden ist ein Verfahren zwischen der Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (im Folgenden: Beschwerdeführerin) und dem Land Baden-Württemberg (im Folgenden: Land) anhängig, das die Rechtmäßigkeit des an die Beschwerdeführerin gerichteten Gebührenbescheids in Höhe von 11 424,00 Euro für die notarielle Beurkundung der Erhöhung des Stammkapitals der Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH im Wege der Sacheinlage betrifft, die durch eine Übertragung des einzigen Anteils an der Arku Maschinenbau GmbH von Herrn Albert Reiss auf die Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (Einbringungsvertrag) vollzogen wurde(9).

B – Änderungen im Ausgangsverfahren und ergänzende Vorlagefrage

19. Im Folgenden werden nur Änderungen im Sachverhalt dargestellt, die eingetreten sind, nachdem Generalanwalt Geelhoed am 16. Juni 2005 seine Schlussanträge gestellt hat.

20. Aufgrund der Novellierung des LJKG hat das Landgericht Baden-Baden am 10. Oktober 2005 für den Fall, dass der Gerichtshof seine mit Beschluss vom 20. Oktober 2003 gestellte ursprüngliche Vorlagefrage bejaht, folgende ergänzende Vorlagefrage gestellt:

Entfällt die Eigenschaft der Notargebühr als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 dann, wenn zwar der Staat auf die Geltendmachung seines Anteils aus dem Rechtsgeschäft verzichtet, die Gebühr – abzüglich einer pauschalen Aufwandsentschädigung von 15 % für den Staat – also dem beamteten Notar selbst belässt, der Notar aber im Übrigen in die Verwaltungsorganisation eingegliedert bleibt und vom Staat für die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben entlohnt wird?

21. Die Beschwerdeführerin, das Land und die Kommission haben beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen zur ergänzenden Vorlagefrage abgegeben und ihre Standpunkte in der mündlichen Verhandlung vom 9. November 2006 dargelegt.

IV – Analyse

A – Vorbringen der Beteiligten

22. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin führt die rückwirkende Novellierung des LJKG nicht dazu, dass die als Steuer im Sinne der Richtlinie zu qualifizierende Beurkundungsgebühr zu einer zulässigen Abgabe mit Gebührencharakter wird.

23. Die Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof vorgebracht, das novellierte LJKG habe an der Struktur des Notariatswesens nichts geändert. Die Notare im badischen Rechtsgebiet seien weiterhin Beamte des Landes. Zumindest mittelbar fließe dem Land der größte Teil der Gebühreneinnahmen aus dem Notariat zu, der wie eine Steuer zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben verwendet werde.

24. Die Richtlinie 69/335 will nach Ansicht der Beschwerdeführerin, um den freien Kapitalverkehr innerhalb des europäischen Binnenmarkts zu gewährleisten, dafür sorgen, dass Kapitalgesellschaften gegenüber Einzelunternehmen nicht steuerlich benachteiligt werden. Deshalb untersage Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 die Besteuerung von Formalakten, denen eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen sei. Es komme daher entscheidend auf die Frage an, ob diese Formalität nur bei Kapitalgesellschaften erforderlich sei. In der vorliegenden Rechtssache sei die notarielle Beurkundung der Beschlüsse nur deshalb notwendig gewesen, weil der entsprechende Akt nicht von einem Einzelunternehmer, sondern von einer Gesellschaft vorgenommen worden sei und weil solche Akte nach deutschem Recht beurkundungspflichtig seien. Die für die Abtretung der Gesellschaftsanteile erhobenen Beurkundungsgebühren fielen daher unter Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335.

25. Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 kann nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht angewendet werden, denn Entstehungstatbestand für die Abgabe

sei in der vorliegenden Rechtssache die Dienstleistung der notariellen Beurkundung und nicht die Übertragung des Wertpapiers oder einer Gesellschaftsbeteiligung.

26. Das Land hält unter Bezugnahme auf die Entscheidungen in den Rechtssachen Schneider(10) und Längst(11) die ergänzende Vorlagefrage für unzulässig. Sie stehe in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens, da der Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 nicht eröffnet sei. Hilfsweise weist das Land darauf hin, dass § 11 LJKG in der Neufassung den Notaren auch solche Gebühren belasse, die nicht unter das Abgabenverbot dieser Richtlinie fielen, und damit sogar über deren Vorgaben hinausgehe.

27. Im Übrigen seien die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335, wonach ein Teil der vom Beamtennotar erhobenen Gebühren dem Staat zur Finanzierung seiner Aufgaben zufließen müsse, in der vorliegenden Rechtssache nicht erfüllt, da die Notare einerseits 85 % der erhobenen Gebühren behalten könnten und andererseits 15 % der Gebühr lediglich als pauschale Aufwandsentschädigung für die im Zusammenhang mit den Notargeschäften erwachsenden Kosten, z. B. für Büroausstattung, abgeführt würden.

28. Die in § 11 Abs. 1 Satz 2 LJKG festgelegte Aufwandsentschädigung in Höhe von 15 % sei, so das Land, in Anbetracht der effektiven Kosten einer Arbeitsstunde eines Notars mit der Richtlinie 69/335 vereinbar.

29. Das Land schlägt daher vor, auf die ergänzende Vorlagefrage zu antworten, dass in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist, Gebühren für die notarielle Beurkundung eines Vorgangs im Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 erhoben werden können, sofern diese Gebühren dem Notar zufließen und nicht dem Staat.

30. Die Kommission weist darauf hin, dass die Notare in Baden-Württemberg auch nach der neuen Rechtslage in die Staatsorganisation eingegliederte Beamte blieben; nach dem novellierten LJKG seien die Beamtennotare bei Beurkundungen im Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 jedoch echte Gebührengläubiger. Sie hätten das gesamte Inkasso durchzuführen und müssten das volle wirtschaftliche Risiko des Ausfalls von Forderungen tragen, so dass sie insoweit unternehmerisch agierten.

31. Die fraglichen Notargebühren seien daher dann nicht als Steuern im Sinne der Richtlinie 69/335 anzusehen, wenn der abzuführende Pauschalbetrag von 15 % bei einer globalen Betrachtung die Gesamtkosten, die dem Land durch die entsprechenden Beurkundungen entstünden, nicht übersteige.

32. Sofern die Notargebühren hingegen Steuern darstellten, sei ausschließlich das Verbot des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 anwendbar, da die im Ausgangsverfahren fragliche Beurkundung eindeutig in engem Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie stehe. Ein Rückgriff auf Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 sei in diesem Fall nicht möglich. Die Notargebühren könnten weder als Börsenumsatzsteuer noch als allgemeine Steuer auf die Übertragung von Wertpapieren angesehen werden.

B – Würdigung der ergänzenden Vorlagefrage

1. Zulässigkeit

33. Im Vergleich zum gewöhnlichen Verlauf eines Vorabentscheidungsverfahrens ist in der vorliegenden Rechtssache untypisch, dass das Vorlagegericht die Vorlagefrage mit dem Beschluss vom 10. Oktober 2005 ergänzt hat. Ein solches Vorgehen kann im Rahmen des Art. 234 EG jedoch nicht beanstandet werden.

34. Im Rahmen der in Art. 234 EG vorgesehenen Verteilung der richterlichen Aufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof entscheidet Letzterer im Wege der Vorabentscheidung, ohne dass er grundsätzlich nach den Umständen fragen müsste, unter

denen die nationalen Gerichte veranlasst wurden, ihm Vorlagefragen zu stellen, und unter denen sie die Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, um deren Auslegung sie ihn ersucht haben, anwenden wollen(12).

35. Es ist grundsätzlich allein Sache der nationalen Gerichte, die mit dem Rechtsstreit befasst sind und die die Verantwortung für die zu erlassende gerichtliche Entscheidung tragen, unter Berücksichtigung der Besonderheiten der einzelnen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass ihres Urteils als auch die Erheblichkeit der Fragen, die sie dem Gerichtshof stellen, zu beurteilen. Wenn diese Fragen die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts betreffen, ist der Gerichtshof daher grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden(13).

36. Das in Art. 234 EG vorgesehene Verfahren der Vorabentscheidung kann darüber hinaus nur dann optimal als Instrument der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten dienen, wenn das nationale Gericht für den Fall, dass in dem bei ihm anhängigen Verfahren neue für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts relevante Gesichtspunkte auftreten, nachdem bereits ein Vorabentscheidungsersuchen gestellt worden ist, den Gerichtshof erneut im Wege einer ergänzenden Vorlagefrage anrufen kann. Aus diesem Grund ist die Stellung einer ergänzenden Vorlagefrage als solche zulässig.

37. Das Land hat in seiner schriftlichen Stellungnahme jedoch Zweifel an der Zulässigkeit der ergänzenden Vorlagefrage geäußert, welche es auszuräumen gilt.

38. Der Gerichtshof lehnt die Entscheidung über ein von einem nationalen Gericht vorgelegtes Vorabentscheidungsersuchen ausnahmsweise dann ab, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Frage erforderlich sind(14).

39. In der vorliegenden Rechtssache liegt jedoch keiner dieser Fälle vor. Die ergänzende Vorlagefrage steht im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits. Die Rechtsprechung, auf die sich das Land beruft, kann nicht auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden. In der Rechtssache Längst wurde die Unzulässigkeit einer Vorlagefrage festgestellt, die die Neuregelung des LJKG betraf, aufgrund deren das Land auf die Vereinnahmung seines Anteils an den von den beamteten Notaren erhobenen Gebühren für die Beurkundung unter die Richtlinie 69/335 fallender Handlungen verzichten würde, durch ein entsprechendes Änderungsgesetz, das jedoch noch nicht verabschiedet war. Ein solcher rechtlicher Rahmen wurde vom Gerichtshof als hypothetisch gewertet, und deshalb erklärte er die entsprechende Vorlagefrage für unzulässig(15).

40. In der vorliegenden Rechtssache ist die Novelle des LJKG hingegen tatsächlich in Kraft. Entgegen der Ansicht des Landes ist nicht offensichtlich, dass die Auslegung der Richtlinie 69/335 keinen Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits aufweist. Aus dem Beschluss des vorlegenden Gerichts vom 20. Oktober 2005 geht vielmehr hervor, dass im Fall der Bejahung der ergänzenden Vorlagefrage die Neufassung des LJKG im konkreten Fall Anwendung findet und dies nur dann nicht gilt, wenn ein Verstoß gegen Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 bejaht wird. Somit betrifft der durch das Land erhobene Einwand der Unanwendbarkeit der Richtlinie 69/335 auf das Ausgangsverfahren nicht die Zulässigkeit des anhängigen Verfahrens, sondern den Kern der Vorlagefragen.

41. Damit ist der Gerichtshof für die Beantwortung der ihm vom Landgericht Baden-Baden vorgelegten ergänzenden Vorlagefrage zuständig.

2. Materiell-rechtliche Würdigung

a) Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335

42. Nach Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 sind, abgesehen von der Gesellschaftsteuer, Steuern auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Förmlichkeit untersagt, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann. Dieses Verbot ist dadurch gerechtfertigt, dass die betreffenden Abgaben zwar nicht auf die Kapitalzuführungen als solche, wohl aber wegen der Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, also des Instruments zur Kapitalansammlung, erhoben werden, so dass auch die Beibehaltung dieser Abgaben die Erreichung der mit der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde(16).

43. Dieses Verbot betrifft nicht nur die Abgaben, die bei der Eintragung neuer Gesellschaften zu entrichten sind, sondern auch die Abgaben für die Eintragung der Erhöhung des Kapitals dieser Gesellschaften, da sie ebenfalls aufgrund einer wesentlichen Förmlichkeit im Zusammenhang mit der Rechtsform der betreffenden Gesellschaften erhoben werden. Auch wenn die Eintragung der Erhöhung des Kapitals formell kein der Tätigkeit der Kapitalgesellschaften vorangehendes Verfahren darstellt, so ist sie doch eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung dieser Tätigkeit(17).

44. Da aufgrund des § 15 Abs. 3 GmbH-Gesetz für die Abtretung eines Gesellschaftsanteils durch Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die der Erhöhung des Kapitals einer anderen Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch Sacheinlage im Wege des Einbringungsvertrags dient, eine notarielle Beurkundung zwingend vorgeschrieben ist, stellt Letztere eine wesentliche Förmlichkeit im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft dar. Im konkreten Fall besteht ein unmittelbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der im Einbringungsvertrag beschlossenen Abtretung der Gesellschaftsanteile an der Arku Maschinenbau GmbH, deren Inhaber Albert Reiss war, auf die Beschwerdeführerin und der damit verbundenen Erhöhung des Stammkapitals der Beschwerdeführerin. Die notariell beurkundete Anteilsabtretung wurde der Urkunde über die Erhöhung des Stammkapitals beigelegt, weshalb die Anteilsabtretung als Teil des Vorgangs der Kapitalerhöhung anzusehen ist. Daher stehen alle Gebühren, die für Förmlichkeiten erhoben werden, welche nach nationalem Recht für die Durchführung des Vorgangs der Kapitalerhöhung vorgesehen sind, in unmittelbarem rechtlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Rechtsform der betreffenden Gesellschaft und sind als nach Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 verboten zu betrachten(18).

45. Generalanwalt Geelhoed hat in Nr. 17 seiner Schlussanträge in der vorliegenden Rechtssache die Rechtsprechung zur Frage, ob Notargebühren in die Kategorie „andere Steuern oder Abgaben“ im Sinne von Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 fallen, wie folgt resümiert: Die Notargebühren stellen verbotene Abgaben im Sinne des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 dar, wenn

- sie für die notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts
- in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist, erhoben werden und
- ein Teil dieser Gebühren dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zufließt(19).

46. Hinsichtlich der Abführung von Gebührenanteilen durch den Notar an den Staat hat der Gerichtshof festgestellt, dass es für die Qualifizierung von Gebühren als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 nicht darauf ankommt, wer die Gebühren einzieht oder ihr ursprünglicher Gläubiger ist, sondern darauf, wem sie letztlich zufließen(20). So wurden die Gebühren in den Rechtssachen Modelo I(21), Modelo II(22) und Gründerzentrum(23) zunächst von beamteten Notaren erhoben, um dann in einem zweiten Schritt an den Staat abgeführt zu werden, der Dienstherr dieser Notare war. Die Abführung und die Verwendung der genannten Gebühren war für die Qualifizierung der Gebühr als verbotene Abgabe im Hinblick auf die Richtlinie 69/335 ausschlaggebend.

47. Nach Inkrafttreten des novellierten LJKG hat sich die Lage der Beamtennotare im badischen Rechtsgebiet in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beurkundung bedürfen, im Hinblick auf die Richtlinie 69/335 geändert.

48. Nach § 11 Abs. 1 LJKG n. F. erhält im badischen Rechtsgebiet die Staatskasse keinen Anteil an Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beurkundung bedürfen. Als pauschale Aufwandsentschädigung haben die Notare jedoch 15 % dieser Gebühren an die Staatskasse abzuführen. Diese Regelung gilt rückwirkend und ist daher auch auf den dieser Rechtssache zugrunde liegenden Ausgangsfall anwendbar.

49. Demnach werden 85 % der erhobenen Gebühr nicht an die Staatskasse abgeführt, sondern verbleiben dem Beamtennotar. Bei 85 % der Gebühren ist somit das Tatbestandsmerkmal, dass ein Teil der Gebühren, die vom Beamtennotar vereinnahmt werden, dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zufließt, nicht erfüllt. Aus diesem Grund stellt der nach § 11 LJKG n. F. dem Beamtennotar verbleibende Gebührenanteil von 85 % keine verbotene Abgabe im Sinne des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 dar.

50. In der Lehre wird außerdem darauf aufmerksam gemacht, dass die in Deutschland selbständig tätigen Notare keinerlei Gebührenanteile an den Staat zur Finanzierung allgemeiner staatlicher Aufgaben abführen, sondern unmittelbare Gläubiger der Beurkundungsgebühren sind und das volle wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit tragen⁽²⁴⁾. Gleichmaßen obliegt es nach dem novellierten LJKG den Beamtennotaren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beurkundung bedürfen, das gesamte Inkasso durchzuführen; sie tragen das Risiko des Ausfalls von nichtbefriedigten Forderungen und werden hinsichtlich Zins- und Schadensersatzansprüchen nicht von der Staatskasse freigestellt. Insofern ist die Lage des Beamtennotars im badischen Rechtsgebiet mit der Lage eines freiberuflichen Notars vergleichbar. Auch aus diesem Grund verstößt die Erhebung der Notargebühr, soweit sie dem Beamtennotar tatsächlich verbleibt, nicht gegen die Richtlinie 69/335.

51. Nach der Reform des LJKG fließen die übrigen 15 % der Gebühr, die in § 11 Abs. 1 LJKG n. F. als pauschale Aufwandsentschädigung beschrieben werden, dem Staat zu. Diese 15 % der Gebühr erfüllen die drei Voraussetzungen einer verbotenen Abgabe bzw. Steuer, die Generalanwalt Geelhoed in seinen Schlussanträgen vom 16. Juni 2005 in der vorliegenden Rechtssache aufgeführt hat. Es handelt sich um eine notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts; die Gebühren werden in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist, erhoben, und ein Teil dieser Gebühren fließt dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zu. Ich schließe mich hier der von Generalanwalt Geelhoed vertretenen Auffassung an.

52. Dieser Teil der Gebühr könnte nur nach Art. 12 der Richtlinie vom Verbot des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 ausgenommen sein. In der Rechtssache C-264/04⁽²⁵⁾ hat der Gerichtshof festgestellt, dass Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 eine abschließende Liste der anderen Steuern oder Abgaben als der Gesellschaftsteuer aufstellt, die in Abweichung von den Art. 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in diesen Bestimmungen genannten Vorgängen erhoben werden können. Dem Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91⁽²⁶⁾ ist zu entnehmen, dass eine Abgabe im Zusammenhang mit der Eintragung einer Kapitalgesellschaft unter das Verbot des Art. 10 der Richtlinie fällt und nur rechtmäßig ist, wenn sie nach Art. 12 zugelassen ist⁽²⁷⁾.

53. Gleiches muss auch für Abgaben gelten, die für eine wesentliche Förmlichkeit im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung einer Gesellschaft erhoben werden. Die Gebühr, die für eine notarielle Beurkundung als Förmlichkeit bei Durchführung einer Kapitalerhöhung erhoben wird, damit in Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft steht und aus diesem Grund unter das Verbot des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 fällt, ist ebenfalls nur rechtmäßig, wenn sie nach Art. 12 dieser Richtlinie zugelassen ist.

54. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen Art. 10 und Art. 12 der Richtlinie.

55. Betrachtete man Art. 12 der Richtlinie 69/335 als eine bloße Abweichung von den Art. 10 und 11 derselben Richtlinie, so würde dies bedeuten, dass die im Rahmen der in Art. 12 als *lex specialis* aufgezählten Abgaben, die nach den Art. 10 und 11 verboten sind,

dennoch erhoben werden könnten. Eine solche Auslegung würde aber gegen Sinn und Zweck der Richtlinie verstoßen.

56. Der Zweck der Richtlinie 69/335 wurde vom Gerichtshof wie folgt erläutert: „Die Richtlinie 69/335 will, 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 Ziels 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.“⁽²⁸⁾

57. Dem letzten Erwägungsgrund der Richtlinie 69/335 kann entnommen werden, dass auch die Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden, gefährdet.

58. Aus der teleologischen Reduktion der Richtlinie 69/335 ergibt sich meiner Meinung nach daher, dass Art. 10 der Richtlinie der Sinn geraubt würde, wenn nach Art. 12 die Erhebung einer Abgabe zugelassen würde, die eine andere Steuer oder Abgabe im Sinne des Art. 10 darstellt. Es muss daher ein Ausschließlichkeitsverhältnis zwischen Art. 10 und Art. 12 der Richtlinie 69/335 angenommen werden mit der Folge, dass Abgaben entweder unter Art. 10 oder unter Art. 12 fallen⁽²⁹⁾.

b) Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 69/335

59. Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 nimmt bestimmte Steuern und sonstige Abgaben von dem Erhebungsverbot des Art. 10 der Richtlinie aus.

i) Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335

60. Nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 können die Mitgliedstaaten sogenannte „Börseumsatzsteuern“ pauschal oder nicht pauschal erheben.

61. Bei näherer Betrachtung fällt jedoch auf, dass das in der deutschen Fassung der Richtlinie als „Börseumsatzsteuer“ bezeichnete Tatbestandsmerkmal in anderen Sprachen abweichend formuliert ist.

62. So heißt es im Englischen „duties on the transfer of securities“, im Französischen „taxes sur la transmission des valeurs mobilières“, im Italienischen „imposte sui trasferimenti di valori mobiliari“ und im Slowenischen „dajatve na prenos vrednostnih papirjev“. Die neuere Rechtsprechung spricht mitunter auch in den deutschen Fassungen der Urteile im Zusammenhang mit Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie von „Steuern auf die Übertragung von Wertpapieren“⁽³⁰⁾. Fraglich ist daher, wie dieser Begriff auszulegen ist. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache 283/81⁽³¹⁾ ausgeführt, dass dem Umstand Rechnung zu tragen ist, „dass die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in mehreren Sprachen abgefasst sind und dass die verschiedenen sprachlichen Fassungen gleichermaßen verbindlich sind; die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift erfordert somit einen Vergleich ihrer sprachlichen Fassungen“⁽³²⁾. Falls die Fassungen voneinander abweichen, muss die fragliche Bestimmung daher anhand der allgemeinen Systematik und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört⁽³³⁾.

63. Zwar fällt nach der Rechtsprechung die Übertragung von Gesellschaftsanteilen unstreitig unter den Begriff der Übertragung von Wertpapieren⁽³⁴⁾. Ich bin jedoch der Auffassung, dass Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 in teleologischer Reduktion Steuern bzw. Abgaben nur in den Fällen, die nicht mit einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals einer Kapitalgesellschaft verbunden sind, erlauben kann.

64. Neben der teleologischen Reduktion, welche die Anwendung des Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 im Falle einer mit der Erhöhung des Gesellschaftskapitals unmittelbar verbundenen Übertragung von Gesellschaftsanteilen untersagt, lässt sich ein weiterer Grund anführen, der der Anwendung des Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie im Ausgangsverfahren entgegensteht.

65. Rechtstheoretisch ist eine Steuer eine Geldleistung, die nicht etwa eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt, sondern vom Staat bzw. einer seiner öffentlich-rechtlichen Untergliederungen zur Erzielung von Einnahmen all denjenigen, bei denen der Tatbestand, an den die Leistungspflicht geknüpft ist, zutrifft, gleichermaßen auferlegt wird(35).

66. Der Tatbestand der Leistungspflicht in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie ist die Übertragung von Wertpapieren. Nach deutschem Recht ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen beurkundungspflichtig, während bei der Übertragung von Aktien unabhängig davon, ob diese Übertragung über die Börse oder direkt zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber erfolgt, keine Beurkundung erforderlich ist und damit auch keine Notargebühren anfallen.

67. Die Einstufung als Börsenumsatzsteuer im Fall der Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die aufgrund zwingender gesellschaftsrechtlicher Vorgaben der notariellen Beurkundung bedürfen, würde daher auch gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* verstoßen.

68. Die Beurkundungsgebühren für die Abtretung von Gesellschaftsanteilen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung können aus diesen Gründen nicht als „Börsenumsatzsteuer“ im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 angesehen werden.

ii) Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 69/335

69. In Abweichung von dem Verbot „indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie eine Gesellschaftsteuer“(36) in Art. 10 der Richtlinie 69/335 gestattet Art. 12 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten, „Abgaben mit Gebührencharakter“ zu erheben. Hervorzuheben ist zunächst, dass nach der Rechtsprechung der hier verwendete Begriff „Abgaben mit Gebührencharakter“ hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist(37).

70. Im Rahmen der Anwendung des Art. 12 der Richtlinie 69/335 kann zwar von einer Abgabe mit Gebührencharakter nur gesprochen werden, wenn die Abgabe anders als allgemeine Belastungen die Gegenleistung für einen individuell geleisteten Dienst darstellt; doch kann keine der Bestimmungen des Art. 12 der Richtlinie in Ermangelung ausdrücklicher dahin lautender Vorschriften so verstanden werden, dass der Begriff der Abgaben mit Gebührencharakter eine Abgabe nicht erfasst, die die Gegenleistung für einen vom Gesetz im Allgemeininteresse angeordneten Vorgang darstellt(38).

71. Nach ständiger Rechtsprechung „bringt ... die Unterscheidung zwischen den nach Artikel 10 der Richtlinie 69/335 verbotenen Steuern und den Abgaben mit Gebührencharakter, deren Erhebung erlaubt ist, an erster Stelle mit sich, dass zu Letzteren nur die Abgaben zu rechnen sind, deren Höhe sich nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung richtet. Eine Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den tatsächlichen Aufwendungen für diese bestimmte Dienstleistung aufweist oder sich nicht nach den Aufwendungen, für die sie die Gegenleistung darstellt, sondern nach den gesamten Betriebs- und Investitionskosten der mit dem betreffenden Vorgang befassten Stelle richtet, ist als Abgabe anzusehen, für die allein das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie 69/335 gilt.“(39)

72. In der Rechtssache Fantask u. a., C-188/95(40), hat der Gerichtshof festgestellt, dass „[e]ine Abgabe, deren Höhe unmittelbar und unbegrenzt im Verhältnis zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, ... schon ihrer Natur nach keinen Gebührencharakter im

Sinne der Richtlinie haben [kann]. Selbst wenn nämlich in bestimmten Fällen ein Zusammenhang zwischen der Komplexität einer Eintragung und der Bedeutung des gezeichneten Kapitals bestehen mag, so steht doch die Höhe einer solchen Abgabe im Allgemeinen in keinem Verhältnis zu den Kosten, die der Verwaltung bei den Eintragungsförmlichkeiten konkret entstehen.“

73. Generalanwalt Jacobs hat in der Rechtssache Fantask u. a. folgende Grundsätze in Bezug auf Abgaben mit Gebührencharakter aufgestellt:

- Ein Mitgliedstaat kann Abgaben für einen individuell geleisteten Dienst erheben, den er Gesellschaften erbringt.
- Alle Abgaben mit Gebührencharakter müssen nach den effektiven Kosten des geleisteten Dienstes berechnet werden. Sie dürfen nicht so festgesetzt werden, dass die gesamten Verwaltungs- und Investitionskosten des mit dem Vorgang betrauten Dienstes einbezogen werden.
- Wenn es schwierig ist, die Kosten des Vorgangs zu ermitteln, kann die Bemessung dieser Kosten pauschal erfolgen. Dies muss in sachgerechter Weise geschehen, indem Anzahl und Rang der beteiligten Bediensteten, die von ihnen aufgewendete Zeit sowie die für den Vorgang anfallenden Sachkosten berücksichtigt werden.
- Für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Aktiengesellschaften dürfen unterschiedliche Beträge festgesetzt werden, solange keiner der zu entrichtenden Beträge höher ist als die Kosten der Dienstleistung.⁽⁴¹⁾

74. Es wird vorgeschlagen, auf diese Kriterien auch in der vorliegenden Rechtssache zurückzugreifen.

75. Die Kriterien machen deutlich, dass eine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie insbesondere „die Kosten der besonderen Dienste widerspiegeln muss und nicht zur Finanzierung der allgemeinen Verwaltungsausgaben der betreffenden Dienststelle eingesetzt werden darf“⁽⁴²⁾. In den Schlussanträgen in der Rechtssache Fantask u. a., C-188/95, hat der Generalanwalt die Zurückführung der Berechnung der relevanten Kosten auf die anerkannten Grundsätze der Kosten- und Betriebsrechnung als angemessen betrachtet und dazu ausgeführt: „Die Abgaben dürften mit anderen Worten die unmittelbaren Kosten und Gemeinkosten der Behörde widerspiegeln, die den betreffenden Diensten zugerechnet werden können. Diese Kosten könnten mithin neben den unmittelbaren Materialkosten und den Personal- und Sozialversicherungskosten des Personals, das die Dienste erbringt, auch einen Teil der Gemeinkosten der Behörde umfassen, wie etwa Licht und Heizung, Personalführungskosten, Betriebs- und Entwicklungskosten der Rechner, Büromiete oder -abschreibung, Abschreibungen auf anderes Zubehör wie Möbel und Ausstattung usw. Der Anteil dieser Kosten, der den Eintragungsdiensten zugewiesen werden könnte, sollte, wenn möglich, unmittelbar zurückgeführt werden, indem z. B. die Miete für die Diensträume ermittelt wird, die für die betreffenden Dienstleistungen benutzt werden.“⁽⁴³⁾

76. Grundsätzlich könnte damit eine Abgabe, die als Gegenleistung für einen Vorgang wie die Beurkundung der Abtretung der Gesellschaftsanteile und der damit unmittelbar verbundenen Erhöhung des Stammkapitals erhoben wird, als eine nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. e zulässige Abgabe mit Gebührencharakter erachtet werden. Zu klären bleibt jedoch, ob die im LJKG vorgesehene Abführung einer pauschalen Aufwandsentschädigung an die Staatskasse in Höhe von 15 % der Beurkundungsgebühren in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten, die ihrerseits nach dem im deutschen Kostenrecht vorgesehenen Wertgebührenansatz ermittelt werden, der konkreten, nach den oben erwähnten Kriterien der Rechtsprechung vorzunehmenden Überprüfung standhält.

77. Nach ständiger Rechtsprechung bestimmt der Gerichtshof nur die Kriterien, die erläutern, auf welche Art und Weise ermittelt werden muss, ob den im Ausgangsverfahren streitigen Abgaben Gebührencharakter im Sinne des Art. 12 der Richtlinie zukommt oder

nicht, und überlässt die abschließende Prüfung der Vereinbarkeit der nationalen Abgabe mit Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 69/335 im Einzelfall dem vorlegenden Gericht, denn „[e]s ist Sache des nationalen Gerichts, auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen zu prüfen, inwieweit die streitigen Abgaben Gebührencharakter haben“(44). Das Vorlagegericht hat daher zu untersuchen, ob die von den Beamtennotaren erhobenen und an den Staat abgeführten 15 % der Beurkundungsgebühren tatsächlich dem vom Staat im Zusammenhang mit dem Beurkundungsvorgang betriebenen Aufwand entsprechen.

78. Nur wenn die in den Randnrn. 71 bis 75 festgelegten Kriterien erfüllt sind, kann von einer Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 69/335 ausgegangen werden. Andernfalls stellen die an den Staat abzuführenden 15 % der Beurkundungsgebühren verbotene Abgaben im Sinne des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 dar.

79. Zu erwähnen bleibt schließlich, dass sich nach ständiger Rechtsprechung „die Einzelnen in all den Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, vor dem nationalen Gericht gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen [können], wenn der Staat die Richtlinie nicht fristgemäß oder unrichtig in nationales Recht umgesetzt hat ... [D]as Verbot des Artikels 10 der Richtlinie [69/335 ist] ebenso wie die Ausnahme von diesem Verbot in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e [dieser Richtlinie] ... hinreichend genau und unbedingt abgefasst, um von den Einzelnen vor den nationalen Gerichten gegenüber einer gegen diese Richtlinie verstoßenden Vorschrift des nationalen Rechts geltend gemacht werden zu können.“(45)

V – Ergebnis

80. Auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen sowie der von Generalanwalt Geelhoed am 16. Juni 2005 gestellten Schlussanträge schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die ergänzende Vorlagefrage wie folgt zu antworten:

Die Eigenschaft der Notargebühr als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 entfällt für den dem Beamtennotar persönlich verbleibenden Teil der Gebühr, die für die notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie 69/335 fallenden Rechtsgeschäfts erhoben wird. Eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Beamtennotar aus dieser Gebühr an den Staat abzuführen hat, ist keine Steuer und besitzt Gebührencharakter im Sinne des Art. 12 Buchst. e der Richtlinie 69/335, sofern sie die Kosten der mit der Beurkundung verbundenen Dienste widerspiegelt und nicht zur Finanzierung der allgemeinen Verwaltungsausgaben des betreffenden Beamtennotars eingesetzt wird.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. L 249, S. 25.

3 – ABl. L 156, S. 23.

4 – Erster Erwägungsgrund der Richtlinie 69/335.

5 – Zweiter Erwägungsgrund der Richtlinie 69/335.

6 – RGBl. 1892, S. 477.

7 – BGBl. 2002 I S. 2681.

8 – GBl. Nr. 12 vom 5. August 2005, S. 580 ff.

9 – Im Einzelnen siehe Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache Reiss Beteiligungsgesellschaft (C-466/03, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nrn. 5 bis 11).

10 – Urteil vom 5. Februar 2004, Schneider (C-380/01, Slg. 2004, I-1389, Randnr. 22).

11 – Urteil vom 30. Juni 2005, Längst (C-165/03, Slg. 2005, I-5637, Randnr. 32). Diese Rechtssache, in der die Frage der Vereinbarkeit des novellierten LJKG mit dem Gemeinschaftsrecht bereits aufgeworfen wurde, betraf die Situation der Beamtennotare im württembergischen Rechtsgebiet.

12 – Urteil vom 8. November 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Slg. 1990, I-4003, Randnr. 22). In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof seine Zuständigkeit für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts in einem Fall bejaht, in dem infolge eines Verweises im nationalen Recht auf das Gemeinschaftsrecht Letzteres außerhalb des vom Gemeinschaftsrecht festgelegten Bereichs Anwendung fand.

13 – Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 10. Dezember 2002 in der Rechtssache Schneider (C-380/01, Slg. 2004, I-1389, Nr. 31). Der Generalanwalt entnimmt diesen Schluss der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs. Als Beispiele dieser Rechtsprechung führt er an: Urteile vom 3. März 1994, Eurico Italia u. a. (C-332/92, C-333/92, C-335/92, Slg. 1994, I-711), vom 26. Oktober 1995, Furlanis (C-143/94, Slg. 1995, I-3633), vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695) und vom 18. Juni 1991, Piageme u. a. (C-369/89, Slg. 1991, I-2971).

14 – Urteil vom 16. Juni 1981, Salonia (C-126/80, Slg. 1981, 1563, Randnr. 6), und Beschluss vom 26. Januar 1990, Falciola Angelo (C-286/88, Slg. 1990, I-191, Randnr. 8); siehe auch Urteil Längst (zitiert in Fn. 11, Randnr. 32), in dem der Gerichtshof die Zulässigkeit der Vorlagefrage bezüglich der Vereinbarkeit des LJKG mit der Richtlinie 69/335 abgelehnt hat. Zur Zulässigkeitsprüfung von Vorabentscheidungsersuchen möchte ich auf die Schlussanträge des Generalanwalts Lenz vom 20. September 1995 in der Rechtssache Bosman (C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Nrn. 68 bis 85) hinweisen, in denen die Rechtsprechung des Gerichtshofs eingehend untersucht und analysiert wird.

15 – Urteil Längst (zitiert in Fn. 11, Randnr. 34).

16 – Urteil vom 26. September 2000, IGI (C-134/99, Slg. 2000, I-7717, Randnr. 22). Dieser Rechtssache lag ein Rechtsstreit zwischen einer juristischen Person des portugiesischen Privatrechts (IGI) und der portugiesischen Steuerbehörde (Fazenda Pública) zugrunde, der die Rechtmäßigkeit von Gebühren für die Eintragung einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals der IGI in das nationale portugiesische Register für juristische Personen betraf.

17 – Urteil IGI (zitiert in Fn. 16, Randnr. 23); Klinke, U., „Europäisches Unternehmensrecht und EuGH, Die Rechtsprechung in den Jahren 1998 bis

2000", ZGR 2002, S. 163 ff., 201, der die Rechtssache IGI als klassischen Fall einer Gebühr für die Eintragung einer Kapitalerhöhung anführt.

18 – Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache Reiss Beteiligungsgesellschaft (zitiert in Fn. 9, Nr. 20).

19 – Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache Reiss Beteiligungsgesellschaft (zitiert in Fn. 9, Nr. 17) mit Verweis auf das Urteil vom 29. September 1999, Modelo, „Modelo I“ (C-56/98, Slg. 1999, I-6427, Randnr. 23), und den Beschluss vom 21. März 2002, Gründerzentrum (C-264/00, Slg. 2002, I-3333, Randnr. 27).

20 – Urteil Längst (zitiert in Fn. 11, Randnr. 42).

21 – Urteil „Modelo I“ (zitiert in Fn. 19, Randnr. 23).

22 – Urteil vom 21. September 2000, Modelo („Modelo II“, C-19/99, Slg. 2000, I-7213, Randnr. 23).

23 – Beschluss Gründerzentrum (zitiert in Fn. 19, Randnr. 27).

24 – Görk, S., „Die Auswirkungen der Gesellschaftssteuerrichtlinie 69/335/EWG auf die Notargebühren in Deutschland“, *Deutsche Notar-Zeitschrift* 1999, S. 851 ff. (857), unter Hinweis darauf, dass die freiberuflichen Notare in Deutschland zwar Träger eines öffentlichen Amtes, jedoch keine Beamten sind.

25 – Urteil vom 15. Juni 2006, Badischer Winzerkeller (C-264/04, Slg. 2006, I-000, Randnr. 31). In dieser Rechtssache hatte der Gerichtshof über die Auslegung der Richtlinie 69/335 anlässlich einer Grundbuchsache zu entscheiden. Der Ausgangsrechtsstreit zwischen der Genossenschaft Badischer Winzerkeller und dem Land wurde wegen einer für die Berichtigung des Grundbuchs erhobenen Gebühr geführt. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache festgestellt, dass eine für die Berichtigung des Grundbuchs erhobene Gebühr grundsätzlich unter das Verbot des Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 fällt, jedoch als eine in Abweichung von Art. 10 Buchst. c der Richtlinie 69/335 nach deren Art. 12 Abs. 1 Buchst. b zulässige Besitzwechselsteuer angesehen werden kann, wenn sie nicht höher ist als diejenigen Steuern oder Abgaben, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden.

26 – Urteil vom 20. April 1993, Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (C-71/91 und C 178/91, Slg. 1993, I-1915). Diese Rechtssache betrifft die Vereinbarkeit der bei der Eintragung von Gesellschaften in das italienische Unternehmensregister fälligen italienischen Konzessionsabgabe mit dem Gemeinschaftsrecht. Die Abgabe musste nicht nur bei der Eintragung der Gründung der Gesellschaft in das Register entrichtet werden, sondern auch zum 30. Juni jedes folgenden Jahres. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache festgestellt, dass Art. 10 der Richtlinie 69/335 so auszulegen ist, dass er es vorbehaltlich der in Art. 12 vorgesehenen Ausnahmen verbietet, eine jährliche Abgabe wegen der Eintragung von Kapitalgesellschaften zu erheben, und zwar auch dann, wenn der Ertrag dieser Abgabe zur

Finanzierung des Dienstes beiträgt, der mit der Führung des für die Eintragung von Gesellschaften bestimmten Registers betraut ist.

27 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 26. Juni 1997 in der Rechtssache Fantask u. a. (C-188/95, Slg. 1997, I-6783, Nr. 27).

28 – Urteil vom 11. Juni 1996, Denkavit Internationaal u. a. (C-2/94, Slg. 1996, I-2827, Randnr. 16) und Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (zitiert in Fn. 26, Randnr. 19); vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 17. September 1998 in der Rechtssache Codan (C-236/97, Slg. 1998, I-8679, Nr. 36), der in der die Vereinbarkeit einer dänischen Abgabe auf die Übertragung nicht börsennotierter Aktien mit der Richtlinie 69/335 betreffenden Rechtssache bezüglich des Sinns und Zwecks der Richtlinie 69/335 auf die vorstehenden Urteile verweist.

29 – Generalanwalt Geelhoed hat in seinen Schlussanträgen vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache Reiss Beteiligungsgesellschaft (zitiert in Fn. 9, Nr. 30) eine ähnliche Meinung vertreten. Seiner Ansicht nach würde es Art. 10 der Richtlinie 69/335 den Sinn nehmen, wenn nach Art. 12 der Richtlinie die Erhebung einer Abgabe zugelassen würde, von der festgestellt worden ist, dass sie eine indirekte Steuer auf Kapitalansammlungen im Sinne von Art. 10 darstellt. Auch Generalanwalts Jacobs weist in Nr. 27 seiner Schlussanträge vom 26. Juni 1997 in der Rechtssache Fantask u. a. (zitiert in Fn. 27, Nr. 27) darauf hin, dass aus dem Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni hervorgehe, dass die Richtlinie Grenzen dafür vorsieht, „was ein Mitgliedstaat rechtmäßig als Abgabe mit Gebührencharakter nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e erheben darf. Der Grund hierfür ist klar. Ohne solche Grenzen wäre die Richtlinie wirkungslos, da die Mitgliedstaaten ihre Bestimmungen durch Erhebung anderer Steuern als Gesellschaftssteuern unter dem Deckmantel von Abgaben mit Gebührencharakter für angebliche Dienstleistungen umgehen könnten.“

30 – Urteil vom 7. September 2006, Organon Portuguesa (C-193/04, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 20). Diese Rechtssache wurde ohne Schlussanträge entschieden.

31 – Urteil vom 6. Oktober 1982, CILFIT (C-283/81, Slg. 1982, 3415, Randnr. 18); siehe auch Schlussanträge des Generalanwalts Alber in der Rechtssache Codan (zitiert in Fn. 28, Nr. 35).

32 – Ich möchte an dieser Stelle außerdem auf das Urteil vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a. (C-296/95, Slg. 1998, I-1605, Randnr. 36), hinweisen. In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof bezüglich des Unterschieds der dänischen und der griechischen Fassung zu den übrigen Sprachfassungen der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 390, S. 124) geänderten Fassung festgestellt, dass „die Nichtbeachtung zweier Sprachfassungen im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes stehen [würde], wonach es die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Gemeinschaftsverordnungen verbietet, im Fall von Zweifeln eine Bestimmung für sich allein zu betrachten, sondern vielmehr dazu zwingt, sie unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen auszulegen. Schließlich ist grundsätzlich allen

Sprachfassungen der gleiche Wert beizumessen, der nicht je nach Umfang der Bevölkerung der Mitgliedstaaten, die die betreffende Sprache gebraucht, schwanken kann.“

33 – Urteile vom 27. Oktober 1977, Bouchereau (C-30/77, Slg. 1977, 1999, Randnr. 14), und vom 7. Dezember 1995, Rockfon (C-449/93, Slg. 1995, I-4291, Randnr. 28). Die Rechtssache Rockfon betraf die Auslegung von Art. 1 der Richtlinie 75/129/EWG des Rates vom 17. Februar 1975 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Massenentlassungen (ABl. L 48, S. 29). Zu interpretieren war der in diesem Artikel enthaltene Begriff des Betriebs, der in der englischen Fassung mit *establishment*, in „der französischen Fassung mit *l'établissement* und in der italienischen Fassung mit *lo stabilimento* wiedergegeben ist. Der Gerichtshof hat im Anschluss an seine Untersuchung der verschiedenen sprachlichen Fassungen der Richtlinie festgestellt, dass „aus einem Vergleich der verwendeten Ausdrücke hervorgeht, dass sie einen unterschiedlichen Inhalt haben, und zwar von Fall zu Fall Betrieb, Niederlassung, Unternehmen, Arbeitsmittelpunkt, räumliche Einheit oder Arbeitsort“. Kommentiert wurde dies in der Lehre (Colneric, N., „Auslegung des Gemeinschaftsrechts und gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung“, *ZEuP*, 2005, S. 225, 227) damit, dass die Aussagekraft des einzelnen Wortes in den gemeinschaftsrechtlichen Texten angesichts der durch die Mehrsprachigkeit bedingten Unschärfe geringer ist als in einem monosprachlichen Umfeld.

34 – Urteil Organon Portuguesa (zitiert in Fn. 30, Randnr. 20).

35 – Tipke, K., Lang, J. (Hrsg.), *Steuerrecht*, 17. Auflage, Köln 2002, S. 45 f.; Steichen, A., *Mémento de droit fiscal, Les Cours du Centre Universitaire de Luxembourg*, 3. Auflage, Luxemburg 2003, S. 196; Grosclaude, J., Marchessou, P., *Droit fiscal général*, 5. Auflage, Paris 2005, S. 2f; siehe auch Creifelds, C. (Hrsg.), *Rechtswörterbuch*, 17. Auflage, München 2002, unter dem Begriff „Steuer“.

36 – So die Standardformel des Gerichtshofs in den Urteilen Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (zitiert in Fn. 26, Randnr. 29), vom 2. Dezember 1997, Fantask u. a. (C-188/95, Slg. 1997, I-6783, Randnr. 21), und vom 11. Dezember 1997, Società Immobiliare SIF (C-42/96, Slg. 1997, I-7089, Randnr. 31).

37 – Urteil Fantask u. a. (zitiert in Fn 36, Randnr. 26). Diese Rechtssache betraf die Vereinbarkeit der dänischen Abgaben für die Eintragung von Gesellschaften mit der Richtlinie 69/335. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache auch darauf aufmerksam gemacht, dass die Ziele der Richtlinie 69/335 gefährdet würden, wenn die Mitgliedstaaten Steuern oder Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer dadurch aufrechterhalten könnten, dass sie sie als Gebühren qualifizierten.

38 – Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (zitiert in Fn. 26, Randnr. 37), Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Fantask u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 8).

39 – Beschluss Gründerzentrum (zitiert in Fn.19, Randnr. 31); siehe auch Urteil vom 21. Juni 2001, SONAE (C-206/99, Slg. 2001, I-4679, Randnr. 32). Ein

Teil der Lehre misst der Unterscheidung zwischen Gebühren und Steuern keine praktische Bedeutung mehr zu. Nach Grosclaude/Marchessou, *a. a. O.*, „l'impôt ... sera souvent distingué de la taxe qui s'analyse comme un prélèvement tout aussi obligatoire mais perçu à l'occasion de la prestation d'un service par la collectivité publique. *Cette distinction est aujourd'hui dépourvue de portée pratique.*“

40 – Urteil Fantask u. a. (zitiert in Fn. 36, Randnr. 31); ähnlich auch Urteil IGI (zitiert in Fn. 16, Randnr. 35).

41 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Fantask u. a. (zitiert in Fn. 27, Nr. 29). Der Generalanwalt hat diese Grundsätze dem Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni (zitiert in Fn. 30, Randnrn. 37, 38 und 41 bis 43) entnommen.

42 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Fantask u. a. (zitiert in Fn. 27, Nr. 41).

43 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Fantask u. a. (zitiert in Fn. 27, Nr. 43).

44 – Urteil Fantask u. a. (zitiert in Fn. 36, Randnr. 33).

45 – Urteil Fantask u. a. (zitiert in Fn. 36, Randnrn. 54 und 55); vgl. auch Urteil Modelo I (zitiert in Fn. 19, Randnr. 34) und Urteil vom 5. März 1998, Solred (C-347/96, Slg. 1998, I-937, Randnrn. 28 und 29).