URTEIL DES GERICHTSHOFES
2. Dezember 1997 *

In der Rechtssache C-188/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Østre Landsret (Dänemark) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Fantask A/S u. a.

gegen

Industriministeriet (Erhvervsministeriet)

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten C. Gulmann, H. Ragnemalm und M. Wathelet sowie der Richter G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (Berichterstatter), G. Hirsch, P. Jann und L. Sevón,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Fantask A/S, vertreten durch Rechtsanwalt Thomas Rørdam, Kopenhagen,

— der Norsk Hydro Danmark A/S, der Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S und der Tryg Forsikring livsforsikringsselkab A/S, vertreten durch Rechtsanwälte Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen und Henning Aasmul-Olsen, Kopenhagen,

— der Aalborg Portland A/S, vertreten durch Rechtsanwältin Karen Dyekjær-Hansen, Kopenhagen,

— der Forsikrings-Aktieselskabet Alka, der Robert Bosch A/S, der Uponor A/S, der Uponor Holding A/S und der Pen-Sam ApS u. a., vertreten durch Rechtsanwälte Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe und Lau Normann Jørgensen von der Rechtsanwaltskanzlei Kromann und Münter, Kopenhagen,

— der dänischen Regierung, vertreten durch Abteilungsleiter Peter Biering, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, Beistand: Rechtsanwalt Karsten Hagel-Sørensen, Kopenhagen,

— der französischen Regierung, vertreten durch Catherine de Salins, Abteilungsleiterin, und Frédéric Pascal, Chargé de mission, beide Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigte,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Erik Brattgård, Außenhandelsabteilung des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Assistant Treasury Solicitor John E. Collins als Bevollmächtigten, Beistand: Barrister Eleanor Sharpston,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Anders C. Jessen und Enrico Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte, Beistand: Rechtsanwälte Susanne Helsteen und Jens Rostock-Jensen von der Rechtsanwaltskanzlei Reumert und Partner, Kopenhagen,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Fantask A/S, vertreten durch Rechtsanwalt Preben Jøker Thorsen, Kopenhagen, der Norsk Hydro Danmark A/S, der Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S und der Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, vertreten durch Rechtsanwalt Henning Aasmul-Olsen, der Aalborg Portland A/S, vertreten durch Rechtsanwalt Lars Hennenberg, Kopenhagen, der Forsikring-Aktieselskabet Alka, der Robert Bosch A/S, der Uponor A/S, der Uponor Holding A/S und der Pen-Sam ApS u. a., vertreten durch Rechtsanwalt Henrik Peytz, Kopenhagen, des Industrieministeriums (Handelsministerium), vertreten durch Rechtsanwalt Karsten Hagel-Sørensen, der dänischen Regierung, vertreten durch Peter Biering, der französischen Regierung, vertreten durch den Sekretär des Auswärtigen Gautier Mignot, Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, der italienischen Regierung, vertreten durch Avvocato dello Stato Danilo Del Gaizo, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch John E. Collins im Beistand von Eleanor Sharpston, der Kommission, vertreten durch Anders C. Jessen und Enrico Traversa im Beistand der Rechtsanwälte Jens Rostock-Jensen und Hans Henrik Skjødt, Kopenhagen, in der Sitzung vom 29. April 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. Juni 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Østre Landsret hat mit Beschluß vom 8. Juni 1995, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Juni 1995, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag acht Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung (nachstehend: die Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in Rechtsstreitigkeiten zwischen der Fantask A/S (nachstehend: Fantask) und mehreren anderen Gesellschaften oder Konzernen einerseits und dem Industrieministerium (Handelsministerium) andererseits wegen der Abgaben, die für die Eintragung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für die Eintragung von Erhöhungen des Kapitals dieser Gesellschaften erhoben worden sind.

3 Mit dem Gesetz Nr. 468 vom 29. September 1917, dem ersten Gesetz über Aktiengesellschaften (*Lovtidende* A 1917, S. 1117), wurde die Pflicht zur Eintragung von Aktiengesellschaften und von Erhöhungen ihres Kapitals in ein Gesellschaftsregister eingeführt. Für diese Eintragung waren Abgaben zu entrichten, deren Höhe vom zuständigen Minister festzusetzen war. Bereits 1930 erstmals tiefgreifend umgestaltet, wurde dieses Gesetz mit Gesetz Nr. 370 vom 13. Juni 1973 über Aktiengesellschaften (*Lovtidende* A 1973, S. 1025) einer allgemeinen Überarbeitung unterzogen. Am gleichen Tag wurde das Gesetz Nr. 371 über Gesellschaften mit beschränkter Haftung erlassen, das für diese Gesellschaften Eintragungsförmlichkeiten vorsieht, die denen für die Aktiengesellschaften entsprechen (*Lovtidende* A 1973, S. 1063).

4 § 154 Absatz 3 des Gesetzes über Aktiengesellschaften und § 124 Absatz 3 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung ermächtigten ursprünglich den zuständigen Minister zur Festsetzung der Höhe der Eintragungsabgaben für diese beiden Arten von Gesellschaften.

5 Vom Erlaß des ersten Gesetzes über Aktiengesellschaften bis 1992 war die Struktur der für die Eintragung der neuen Gesellschaften und für die Erhöhung ihres Kapitals erhobenen Abgaben unverändert. Sie setzen sich aus einer festen Grundabgabe und einer proportional zur Höhe des gezeichneten Nennkapitals berechneten zusätzlichen Abgabe zusammen. Die Abgabenhöhe wurde jedoch mehrfach geändert.

6 Zwischen dem 1. Januar 1974 und dem 1. Mai 1992 schwankte die Grundabgabe zwischen 500 und 1 700 DKR für die Eintragung einer neuen Aktiengesellschaft oder einer neuen Gesellschaft mit beschränkter Haftung und zwischen 200 und 900 DKR für die Eintragung einer Kapitalerhöhung für beide Arten von Gesellschaften. In diesem Zeitraum betrug die zusätzliche Abgabe 4 des gezeichneten Kapitals bei Eintragung einer neuen Gesellschaft und 4 des zugeführten Kapitals im Fall einer Kapitalerhöhung.

7 Das mit dem genannten Gesetz Nr. 468 eingeführte „Register für Aktiengesellschaften" (nachstehend: Register) bildete eine Abteilung des Handelsministeriums und war mit der Eintragung von Erklärungen betraut, die Aktiengesellschaften und von 1974 an Gesellschaften mit beschränkter Haftung betrafen. Mit Gesetz Nr. 851 vom 23. Dezember 1987 u. a. zur Änderung des Gesetzes über Aktiengesellschaften und des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (*Lovtidende* A 1987, S. 3229) wurde das Register in Erhvervs- og Selskabsstyrelse (Amt für Gewerbe- und Gesellschaftsangelegenheiten; nachstehend: das Amt) umbenannt. Neben der Durchführung der Eintragungen und der Festsetzung und Erhebung der entsprechenden Abgaben ist das Amt an der Ausarbeitung gesellschafts- und wirtschaftsrechtlicher Gesetze beteiligt und überwacht deren Anwendung. Außerdem hat es eine Reihe von Beratungs- und Informationsaufgaben.

8 Aufgrund eines Berichts des dänischen Rechnungshofs, der feststellte, daß die Einnahmen des Amtes aufgrund der Erhebung der zusätzlichen Abgabe dessen Ausgaben erheblich überschritten, und der daher die Rechtsgültigkeit dieser Abgabe nach den dänischen Rechtsvorschriften in Zweifel zog, wurde die zusätzliche Abgabe durch Verordnung Nr. 301 vom 30. April 1992 (*Lovtidende* A 1992, S. 1149) mit Wirkung vom 1. Mai 1992 aufgehoben. Gleichzeitig wurde die Grundabgabe auf 2 500 DKR für die Eintragung einer neuen Aktiengesellschaft und auf 1 800 DKR für die Eintragung einer neuen Gesellschaft mit beschränkter Haftung heraufgesetzt. Für die Eintragung einer Kapitalerhöhung beträgt der zu entrichtende Betrag seither bei beiden Arten von Gesellschaften 600 DKR.

9 Daraufhin stellten Fantask und mehrere Gesellschaften oder Konzerne beim Amt den Antrag auf Erstattung der Beträge, die sie als zusätzliche Abgabe zwischen 1983 und 1992 bei diesem hatten entrichten müssen. Nur Fantask beantragte darüber hinaus die Rückzahlung der von ihr entrichteten Grundabgabe.

10 Da die Erstattungsanträge abgelehnt wurden, erhoben die Gesellschaften gegen das Industrieministerium Klage beim Østre Landsret. Die Klägerinnen machten u. a. unter Hinweis auf das Urteil vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915; nachstehend: Urteil Ponente Carni) geltend, daß die zusätzliche Abgabe — und im Fall von Fantask auch die Grundabgabe — gegen die Artikel 10 und 12 der Richtlinie verstoße.

11 Das Østre Landsret hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende acht Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stellt das Gemeinschaftsrecht bestimmte Anforderungen an die Abgrenzung des Begriffes „Gebührencharakter" in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG durch die Mitgliedstaaten, oder kann der einzelne Mitgliedstaat frei entscheiden, was als „Gebühr für eine konkrete Dienstleistung" anzusehen ist?

2. Dürfen in die Berechnungsgrundlage für Abgaben, die von einem Mitgliedstaat aufgrund von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG für die Eintragung der Gründung einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder der Erhöhung ihres Kapitals erhoben werden, folgende Arten von Kosten oder einzelne dieser Arten eingehen:

— Löhne und Gehälter sowie Ruhegehaltsbeiträge für die Bediensteten, die an der Eintragung nicht mitwirken, z. B. das Verwaltungspersonal der Eintragungsbehörde oder das Personal dieser Behörde oder anderer Behörden, das mit Arbeiten zur Vorbereitung von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften befaßt ist;

— Kosten bei der Eintragung anderer die Gesellschaft betreffender Tatsachen, für die nach einer Regelung des Mitgliedstaats kein bestimmtes Entgelt zu entrichten ist;

— Kosten für die Wahrnehmung anderer Aufgaben als der Eintragung, die der Eintragungsbehörde nach den Gesetzen über die Gesellschaften und den damit zusammenhängenden Gesetzen obliegen, wie z. B. die Aufsicht über die Rechnungslegung der Gesellschaften und die Kontrolle der Buchführung der Gesellschaften;

— Verzinsung und Abschreibung sämtlicher Investitionskosten, die sich nach Auffassung der Eintragungsbehörde auf gesellschaftsrechtliche oder damit zusammenhängende Rechtsgebiete beziehen;

— Kosten für Dienstreisen, die mit der konkreten Eintragungstätigkeit in keinem Zusammenhang stehen;

— Kosten für die öffentliche Informationsarbeit und Beratungstätigkeit der Eintragungsbehörde, die mit der konkreten Eintragungstätigkeit in keinem Zusammenhang stehen, wie z. B. Vorträge, Ausarbeitung von Artikeln und Broschüren und Durchführung von Sitzungen mit Wirtschaftsorganisationen und anderen Interessengruppen?

3. a) Ist Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen, daß ein Mitgliedstaat keine Einheitsabgaben durch zeitlich unbegrenzt geltende Vorschriften festsetzen darf?

b) Wenn diese Frage zu verneinen ist: Ist ein Mitgliedstaat verpflichtet, jedes Jahr oder in anderen bestimmten Zeitabständen die Abgabensätze anzupassen?

c) Ist es für die Beantwortung von Bedeutung, ob die Abgaben proportional zur Höhe der zur Eintragung angemeldeten Kapitalzufuhr festgesetzt werden?

4. Ist Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e in Verbindung mit Artikel 10 Absatz 1 der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen, daß der Betrag, der als Entgelt für eine konkrete Dienstleistung erhoben wird, z. B. die Eintragung der Gründung einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder der Erhöhung ihres Kapitals, auf der Grundlage der tatsächlichen Kosten für die konkrete Dienstleistung — die Eintragung — zu berechnen ist, oder kann als Abgabe für die einzelne Eintragung z. B. eine Grundabgabe zuzüglich (4) der nominellen Kapitaleinlage festgesetzt werden, so daß die Höhe der Abgabe unabhängig von dem Zeitaufwand und den übrigen Kosten der Eintragungsbehörde ist, die mit der Eintragung verbunden sind?

5. Ist Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e in Verbindung mit Artikel 10 Absatz 1 der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen, daß der Mitgliedstaat bei der Berechnung eventuell zurückzuzahlender Beträge von dem Grundsatz ausgehen muß, daß

die Abgabe die Kosten für die konkrete Dienstleistung zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung widerspiegeln muß, oder ist der Mitgliedstaat berechtigt, eine Pauschalberechnung innerhalb eines längeren Zeitraums, z. B. eines Rechnungsjahres oder innerhalb des Zeitraums, in dem nach nationalem Recht eine Rückzahlungsforderung geltend gemacht werden kann, vorzunehmen?

6. Steht, wenn nach einem allgemeinen Grundsatz des nationalen Rechts, wonach bei der Beurteilung einer Forderung auf Rückzahlung von Abgaben, die ohne die erforderliche Rechtsgrundlage erhoben worden sind, darauf abzustellen ist, ob die Erhebung aufgrund von Vorschriften erfolgte, die lange Zeit galten, ohne daß die Behörden oder andere sich der fehlenden Rechtsgrundlage der Erhebung bewußt waren, das Gemeinschaftsrecht einem damit begründeten Ausschluß der Rückforderung von Abgaben entgegen, die im Widerspruch zur Richtlinie 69/335/EWG erhoben worden sind?

7. Widerspricht dem Gemeinschaftsrecht ein nationaler Rechtszustand, aufgrund dessen die Behörden eines Mitgliedstaats in einer Sache wegen einer Rückforderung von Abgaben, die im Widerspruch zur Richtlinie 69/335/EWG erhoben worden sind, mit Erfolg geltend machen können, daß nationale Verjährungsfristen von einem Zeitpunkt an laufen, zu dem die Richtlinie 69/335/EWG nicht ordnungsgemäß umgesetzt war?

8. Begründen die Bestimmungen des Artikels 10 Absatz 1 in Verbindung mit denen des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG, wie sie in den vorhergehenden Fragen ausgelegt worden sind, Rechte, auf die der einzelne in den jeweiligen Mitgliedstaaten seinen Anspruch vor den nationalen Gerichten stützen kann?

12 Zunächst sind die Ziele und der Inhalt der Richtlinie wiederzugeben, wie sie im Urteil Ponente Carni beschrieben worden sind.

13 Die Richtlinie 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 Zieles setzt hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, daß die in den Mitgliedstaaten bisher geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhobene Steuer ersetzt werden.

14 Daher sieht die Richtlinie eine Abgabe auf Kapitalzuführungen vor, die der sechsten und der siebten Begründungserwägung zufolge zur Vermeidung von Störungen des Kapitalverkehrs sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze innerhalb der Gemeinschaft harmonisiert werden muß (Urteil vom 27. Juni 1979 in der Rechtssache 161/78, Conradsen, Slg. 1979, 2221, Randnr. 11). Für diese Gesellschaftsteuer gelten die Artikel 2 bis 9 der Richtlinie.

15 In Artikel 3 sind die Kapitalgesellschaften aufgeführt, für die die Richtlinie gilt. Dazu gehören insbesondere Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

16 In den Artikeln 4, 8 und 9 sind, vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 7, die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge sowie bestimmte Vorgänge aufgeführt, die die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftsteuer befreien können. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a und c gehören die Gründung einer Kapitalgesellschaft und die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art zu den der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgängen.

17 Die Richtlinie schreibt entsprechend ihrer letzten Begründungserwägung auch die Beseitigung anderer indirekter Steuern vor, die die gleichen Merkmale wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer aufweisen und deren Beibehaltung

die mit der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde. Diese indirekten Steuern, deren Erhebung untersagt ist, sind in den Artikeln 10 und 11 der Richtlinie aufgeführt. In Artikel 10 heißt es:

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

...

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."

18 Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie enthält eine abschließende Liste der anderen Steuern oder Abgaben, die keine Gesellschaftsteuer sind und die in Abweichung von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in den Artikeln 10 und 11 genannten Vorgängen erhoben werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86, Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 9). Artikel 12 der Richtlinie erwähnt in Absatz 1 Buchstabe e die „Abgaben mit Gebührencharakter".

Zu den ersten fünf Fragen

19 Mit den ersten fünf Fragen, die zusammen zu beantworten sind, möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie dahin auszulegen ist, daß die bei der Eintragung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei der Eintragung einer

Erhöhung des Kapitals dieser Gesellschaften erhobenen Abgaben, um Gebührencharakter zu haben, allein auf der Grundlage der Kosten der betreffenden Förmlichkeiten berechnet werden müssen, oder ob sie so festgesetzt werden können, daß sie die Ausgaben der für diese Eintragungen zuständigen Verwaltung ganz oder teilweise decken.

20 Da Artikel 12 der Richtlinie eine Ausnahme insbesondere von den Verboten des Artikels 10 darstellt, ist zunächst zu prüfen, ob die streitigen Abgaben unter eines dieser Verbote fallen.

21 Unter Berücksichtigung der letzten Begründungserwägung der Richtlinie ist Artikel 10 so zu verstehen, daß er namentlich indirekte Steuern mit den gleichen Merkmalen wie eine Gesellschaftsteuer verbietet. Damit sind u. a. alle anderen Steuern oder Abgaben gemeint, die für die Gründung einer Kapitalgesellschaft oder die Erhöhung ihres Kapitals (Artikel 10 Buchstabe a) oder für die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann (Artikel 10 Buchstabe c), zu entrichten sind. Dieses letztgenannte Verbot ist dadurch gerechtfertigt, daß die fraglichen 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 die Beibehaltung dieser Abgaben auch die von der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden würde (Urteil vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94, Denkavit Internationaal u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnr. 23).

22 Soweit im vorliegenden Fall die Grundabgabe und die zusätzliche Abgabe bei der Eintragung neuer Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu entrichten sind, fallen sie unmittelbar unter das Verbot des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie. Gleiches muß gelten, wenn diese Abgaben für die Eintragung von Erhöhungen des Kapitals dieser Gesellschaften zu entrichten sind, da sie ebenfalls aufgrund einer wesentlichen Förmlichkeit erhoben werden, die durch die Rechtsform der betreffenden Gesellschaften bedingt ist. Auch wenn die Eintragung der Kapitalerhöhungen formell kein der Tätigkeit der Kapitalgesellschaften vorangehendes Verfahren darstellt, so ist sie doch eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung dieser Tätigkeit.

23 Den Begriff der Abgabe mit Gebührencharakter in Artikel 12 der Richtlinie legen die dänische und die schwedische Regierung dahin aus, daß er auch Abgaben erfaßt, die so bemessen sind, daß sie nicht nur die Kosten der Eintragungsförmlichkeiten, um die es unmittelbar geht, sondern auch sämtliche Ausgaben der Abgabenverwaltung umfassen, die insbesondere durch die Ausarbeitung und Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften bedingt sind.

24 Die dänische Regierung macht im einzelnen geltend, die Richtlinie habe keine Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e vorgenommen, deren Definition sich weiterhin nach dem Recht der Mitgliedstaaten richte. Das diesen Staaten eingeräumte Ermessen sei aber nicht völlig ungebunden, da die Kosten der mit der Eintragung betrauten Verwaltung nach dem Urteil Ponente Carni sachgerecht ermittelt werden müßten. So könne ein Mitgliedstaat im Gegensatz zu dem, was er in diesem letztgenannten Fall getan habe, für die Berechnung der Abgaben keine Ausgaben berücksichtigen, die keinen gesellschaftsrechtlichen Bezug aufwiesen.

25 Für Fantask und die anderen Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, die Erklärungen eingereicht haben, sowie für die Kommission ergibt sich dagegen aus dem Urteil Ponente Carni, daß der Begriff der Abgabe mit Gebührencharakter eine gemeinschaftsrechtliche Bedeutung habe und eine solche Abgabe zwangsläufig allein auf der Grundlage der Kosten des Eintragungsvorgangs zu berechnen sei, deren Gegenleistung sie darstelle. Eine proportional zum gezeichneten Kapital festgesetzte Abgabe wie die zusätzliche Abgabe könne daher schon ihrer Natur nach nicht unter die Ausnahme des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie fallen. Wenn ein Mitgliedstaat die Höhe der Abgaben im voraus ohne zeitliche Begrenzung auf der Grundlage einer pauschalen Ermittlung der Kosten der Eintragungsvorgänge festsetzen dürfe, müsse er in regelmäßigen Abständen, z. B. jedes Jahr, diese Abgaben überprüfen, um sich zu vergewissern, daß diese nicht die anfallenden Kosten überstiegen.

26 Der Begriff „Abgaben mit Gebührencharakter" ist in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Zudem würden die Ziele der Richtlinie gefährdet, wenn die Mitgliedstaaten Steuern oder Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer dadurch aufrechterhalten könnten, daß sie sie als Gebühren qualifizieren. Daraus folgt, daß die Auslegung des streitigen Begriffes in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann (vgl. Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81, Felicitas, Slg. 1982, 2771, Randnr. 14).

27 Wie der Gerichtshof in den Randnummern 41 und 42 des Urteils Ponente Carni bereits festgestellt hat, bringt es die Unterscheidung zwischen den nach Artikel 10 der Richtlinie verbotenen Belastungen und den Abgaben mit Gebührencharakter mit sich, daß zu letzteren nur bei der Eintragung erhobene Abgaben zu rechnen sind, deren Höhe sich nach den Kosten des geleisteten Dienstes richtet. In einer Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den Kosten des besonderen Dienstes aufwiese oder deren Höhe sich nicht nach den Kosten des Vorgangs, für den sie die Gegenleistung darstellt, richtete, sondern nach den gesamten Verwaltungs- und Investitionskosten des mit dem Vorgang betrauten Dienstes, müßte eine Belastung gesehen werden, für die allein das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie gilt.

28 Somit kann eine Abgabe, die bei der Eintragung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie bei Erhöhungen des Kapitals dieser Gesellschaften erhoben wird, keinen Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie haben, wenn sie so bemessen wird, daß sie solche Ausgaben deckt, wie sie vom vorlegenden Gericht in der zweiten Frage erster bis dritter Gedankenstrich aufgezählt worden sind. Die betreffenden Ausgaben weisen nämlich keinen Bezug zu den Eintragungsvorgängen auf, für die die streitigen Abgaben die Gegenleistung sind. Aus den vom Generalanwalt in den Nummern 37 und 45 seiner Schlußanträge genannten Gründen ist es jedoch zulässig, daß ein Mitgliedstaat nur für die wichtigsten Eintragungen Abgaben erhebt und die Kosten unbedeutenderer gebührenfreier Eintragungen auf diese Abgaben umlegt.

29 Zur Bemessung der Abgaben mit Gebührencharakter hat der Gerichtshof in Randnummer 43 des Urteils Ponente Carni festgestellt, daß es bei einigen Vorgängen, wie beispielsweise der Eintragung einer Gesellschaft, schwierig sein kann, die Kosten des Vorgangs zu ermitteln. In einem solchen Fall kann die Bemessung dieser Kosten nur pauschal erfolgen und muß in sachgerechter Weise vorgenommen werden, indem insbesondere die Anzahl und die Qualifikation der beteiligten Bediensteten, die von ihnen aufgewendete Zeit sowie die für den Vorgang anfallenden Sachkosten berücksichtigt werden.

30 Bei der Bemessung der Abgaben mit Gebührencharakter kann ein Mitgliedstaat nicht nur die Sach- und Lohnkosten berücksichtigen, die unmittelbar mit der Durchführung der Eintragungen, für die sie die Gegenleistung darstellen, verbunden sind, sondern auch unter den vom Generalanwalt in Nummer 43 seiner Schlußanträge genannten Voraussetzungen den auf diese Vorgänge entfallenden Teil der allgemeinen Kosten der zuständigen Verwaltung. Nur insoweit können die vom vorlegenden Gericht in der zweiten Frage vierter bis sechster Gedankenstrich aufgezählten Ausgaben in die Berechnungsgrundlage für die Abgaben eingehen.

31 Eine Abgabe, deren Höhe unmittelbar und unbegrenzt im Verhältnis zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, kann schon ihrer Natur nach keinen Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie haben. 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.

32 Wie sich aus Randnummer 43 des Urteils Ponente Carni ergibt, muß eine Abgabe mit Gebührencharakter nicht unbedingt je nach den Kosten variieren, die der Verwaltung für die einzelne Eintragung tatsächlich entstanden sind, und ein Mitgliedstaat kann auf der Grundlage der durchschnittlichen voraussichtlichen Eintragungskosten Einheitsabgaben für die Durchführung der Eintragungsförmlichkeiten für Kapitalgesellschaften im voraus festsetzen. Nichts spricht im übrigen dagegen, daß die Höhe dieser Abgaben zeitlich unbegrenzt festgesetzt wird, wenn der Mitgliedstaat sich in regelmäßigen Abständen, z. B. jedes Jahr, vergewissert, daß die Abgaben seine Kosten für die Eintragung nicht übersteigen.

33 Es ist Sache des nationalen Gerichts, auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen zu prüfen, inwieweit die streitigen Abgaben Gebührencharakter haben, und gegebenenfalls auf dieser Grundlage eventuelle Erstattungen anzuordnen.

34 Somit ist auf die ersten fünf Fragen zu antworten, daß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie dahin auszulegen ist, daß die bei der Eintragung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei der Erhöhung des Kapitals dieser Gesellschaften erhobenen Abgaben, um Gebührencharakter zu haben, allein auf der Grundlage der Kosten der betreffenden Förmlichkeiten berechnet werden müssen, wobei in diese Beträge auch die Kosten unbedeutenderer gebührenfreier Vorgänge eingehen dürfen. Für die Bemessung dieser Beträge kann ein Mitgliedstaat sämtliche Kosten berücksichtigen, die mit den Eintragungen zusammenhängen, einschließlich des auf diese Vorgänge entfallenden Teils der allgemeinen Kosten. Zudem kann ein Mitgliedstaat pauschale Abgaben vorsehen und deren Höhe zeitlich unbegrenzt festsetzen, wenn er sich in regelmäßigen Abständen vergewissert, daß diese Beträge nicht die durchschnittlichen Kosten der betreffenden Vorgänge übersteigen.

Zur sechsten Frage

35 Mit seiner sechsten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob nach dem Gemeinschaftsrecht Klagen auf Erstattung richtlinienwidrig erhobener Abgaben mit der Begründung abgewiesen werden können, daß die Erhebung dieser Abgaben auf einem entschuldbaren Irrtum der Behörden des Mitgliedstaats beruht, da die betreffenden Abgaben lange Zeit erhoben worden sind, ohne daß die Behörden oder die Abgabenpflichtigen sich ihrer Rechtswidrigkeit bewußt gewesen sind.

36 Nach ständiger Rechtsprechung wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Artikel 177 des Vertrages vornimmt, erläutert und erforderlichenfalls verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre.

37 Daraus folgt, daß die Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlaß des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschrift betreffenden Streit vorliegen (Urteile vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79, Denkavit italiana, Slg. 1980, 1205, Randnr. 16, und vom 13. Februar 1996 in den Rechtssachen C-197/94 und C-252/94, Bautiaa und Société française maritime, Slg. 1996, I-505, Randnr. 47).

38 Nach dieser Rechtsprechung ist das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhoben hat, Folge und Ergänzung der Rechte, die den einzelnen aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zustehen, die solche Abgaben verbieten (Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12). Der Mitgliedstaat ist somit grundsätzlich verpflichtet, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Gebühren zu erstatten (Urteil vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95, Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 20).

39 Zwar kann mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf diesem Gebiet diese Erstattung nur im Rahmen der materiell- und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen gemäß den verschiedenen nationalen Rechtsvorschriften verfolgt werden, doch dürfen diese Voraussetzungen nicht ungünstiger gestaltet sein als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen, und sie dürfen die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. u. a. Urteil vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93, Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12).

40 Ein allgemeiner Grundsatz des nationalen Rechts, nach dem die Gerichte eines Mitgliedstaats Klagen auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben abweisen müssen, wenn diese Abgaben lange Zeit erhoben worden sind und weder die Behörden dieses Staates noch die Abgabenpflichtigen sich ihrer Rechtswidrigkeit bewußt gewesen sind, entspricht nicht den genannten Voraussetzungen. Die Anwendung dieses Grundsatzes würde es nämlich unter den gegebenen Umständen übermäßig erschweren, die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben zu erreichen. Sie würde darüber hinaus Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht begünstigen, die sich über einen langen Zeitraum hingezogen haben.

41 Somit ist auf die sechste Frage zu antworten, daß nach dem Gemeinschaftsrecht Klagen auf Erstattung richtlinienwidrig erhobener Abgaben nicht mit der Begründung abgewiesen werden können, daß die Erhebung dieser Abgaben auf einem entschuldbaren Irrtum der Behörden des Mitgliedstaats beruht, da die betreffenden Abgaben lange Zeit erhoben worden sind, ohne daß die Behörden oder die Abgabenpflichtigen sich ihrer Rechtswidrigkeit bewußt gewesen sind.

Zur siebten Frage

42 Mit seiner siebten Frage möchte das nationale Gericht im wesentlichen wissen, ob das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat verwehrt, sich gegenüber Klagen auf Erstattung richtlinienwidrig erhobener Abgaben auf eine nationale Verjährungsfrist zu berufen, solange dieser Mitgliedstaat die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat.

43 Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, verjährt nach dänischem Recht der Anspruch auf Erstattung einer ganzen Reihe von Forderungen nach Ablauf von fünf Jahren; diese Frist läuft grundsätzlich vom Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung an. Nach dem Ablauf der Frist ist die Forderung normalerweise verjährt, es sei denn, daß der Schuldner seine Schuld inzwischen anerkannt oder der Gläubiger Klage erhoben hat.

44 Als einige Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ihre Erstattungsansprüche geltend gemacht haben, war die Verjährungsfrist für zumindest einen Teil ihrer Ansprüche abgelaufen.

45 Die Klägerinnen und die Kommission sind unter Berufung auf das Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-208/90 (Emmott, Slg. 1991, I-4269) der Ansicht, daß ein Mitgliedstaat sich nicht auf eine nationale Verjährungsfrist berufen könne,

solange er die Richtlinie, unter deren Verletzung er zu Unrecht Abgaben erhoben habe, nicht ordnungsgemäß in sein innerstaatliches Recht umgesetzt habe. Bis zu diesem Zeitpunkt könnten die einzelnen ihre Rechte aus der betreffenden Richtlinie nicht in vollem Umfang kennen. Somit beginne eine nationale Verjährungsfrist erst mit dem Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie.

46 Die dänische und die französische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs sind der Meinung, daß ein Mitgliedstaat sich auf eine nationale Verjährungsfrist wie die streitige berufen könne, wenn diese Frist die beiden vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung aufgestellten Bedingungen der Gleichwertigkeit und Effektivität (vgl. u. a. Urteile San Giorgio und Peterbroeck, a. a. O.) beachte. Das genannte Urteil Emmott müsse im Rahmen der ganz besonderen Umstände dieses Falles gesehen werden, was der Gerichtshof im übrigen in seiner späteren Rechtsprechung bestätigt habe.

47 Wie der Gerichtshof in Randnummer 39 des vorliegenden Urteils ausgeführt hat, ist nach ständiger Rechtsprechung mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf diesem Gebiet die Ausgestaltung von Verfahren bei Klagen auf Rückzahlung rechtsgrundloser Leistungen Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, sofern diese Verfahren nicht ungünstiger gestaltet werden als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen, und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte durch sie nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.

48 So hat der Gerichtshof anerkannt, daß die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen im Interesse der Rechtssicherheit sowohl den betroffenen Abgabenpflichtigen als auch die betroffene Verwaltung schützt. Derartige Fristen können nämlich nicht als so geartet angesehen werden, daß sie die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, selbst wenn ihr Ablauf per definitionem zur vollständigen oder teilweisen Abweisung der Klage führt (vgl. insbesondere Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5, in der Rechtssache 45/76, Comet, Slg. 1976, 2043, Randnrn. 17 und 18, und vom 10. Juli 1997 in der Rechtssache C-261/95, Palmisani, Slg. 1997, I-4025, Randnr. 28).

49 In diesem Zusammenhang ist die fünfjährige Verjährungsfrist, die das dänische Recht vorsieht, als angemessen zu betrachten (Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-90/94, Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085, Randnr. 49). Im übrigen gilt diese Frist unterschiedslos für die Geltendmachung auf Gemeinschaftsrecht wie auf nationales Recht gestützter Ansprüche.

50 Zwar hat der Gerichtshof in Randnummer 23 des Urteils Emmott festgestellt, daß sich der säumige Mitgliedstaat bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie nicht auf die Verspätung einer Klage berufen kann, die ein einzelner zum Schutz der ihm durch die Bestimmungen einer Richtlinie verliehenen Rechte gegen ihn erhoben hat, und daß eine Klagefrist des nationalen Rechts erst zu diesem Zeitpunkt beginnen kann.

51 Jedoch ergibt sich aus dem Urteil vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-338/91 (Steenhorst-Neerings, Slg. 1993, I-5475), wie auch durch das Urteil vom 6. Dezember 1994 in der Rechtssache C-410/92 (Johnson, Slg. 1994, I-5483, Randnr. 26) bestätigt worden ist, daß die Entscheidung in der Rechtssache Emmott durch die besonderen Umstände dieses Falles gerechtfertigt war, in dem der Klägerin des Ausgangsverfahrens durch den Ablauf der Klagefrist jede Möglichkeit genommen war, ihren auf eine Gemeinschaftsrichtlinie gestützten Anspruch auf Gleichbehandlung geltend zu machen (vgl. auch Urteile Haahr Petroleum, a. a. O., Randnr. 52, und vom 17. Juli 1997 in den Rechtssachen C-114/95 und C-115/95, Texaco und Olieselskabet Danmark, Slg. 1997, I-4263, Randnr. 48).

52 Somit ist auf die siebte Frage zu antworten, daß das Gemeinschaftsrecht es bei seinem derzeitigen Stand einem Mitgliedstaat, der die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat, nicht verwehrt, sich gegenüber Klagen auf Erstattung richtlinienwidrig erhobener Abgaben auf eine nationale Verjährungsfrist, die vom Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Forderungen an läuft, zu berufen, sofern diese Frist für die Geltendmachung auf Gemeinschaftsrecht gestützter Ansprüche nicht ungünstiger ist als für die Geltendmachung auf nationales Recht gestützter Ansprüche und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

Zur achten Frage

53 Mit der achten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie für den einzelnen Rechte begründet, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.

54 Nach ständiger Rechtsprechung können sich 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, wenn der Staat die Richtlinie nicht fristgemäß oder unrichtig in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. u. a. Urteil vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava u. a., Slg. 1994, I-483, Randnr. 8).

55 Im vorliegenden Fall genügt der Hinweis darauf, daß das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie ebenso wie die Ausnahme von diesem Verbot in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e hinreichend genau und unbedingt abgefaßt ist, um von den einzelnen vor den nationalen Gerichten gegenüber einer gegen diese Richtlinie verstoßenden Vorschrift des nationalen Rechts geltend gemacht werden zu können.

56 Somit ist auf die achte Frage zu antworten, daß Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie für den einzelnen Rechte begründet, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.

Kosten

57 Die Auslagen der dänischen, der französischen, der italienischen, der schwedischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Østre Landsret mit Beschluß vom 8. Juni 1995 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, daß die bei der Eintragung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei der Erhöhung des Kapitals dieser Gesellschaften erhobenen Abgaben, um Gebührencharakter zu haben, allein auf der Grundlage der Kosten der betreffenden Förmlichkeiten berechnet werden müssen, wobei in diese Beträge auch die Kosten unbedeutenderer gebührenfreier Vorgänge eingehen dürfen. Für die Bemessung dieser Beträge kann ein Mitgliedstaat sämtliche Kosten berücksichtigen, die mit den Eintragungen zusammenhängen, einschließlich des auf diese Vorgänge entfallenden Teils der allgemeinen Kosten. Zudem kann ein Mitgliedstaat pauschale Abgaben vorsehen und deren Höhe zeitlich unbegrenzt festsetzen, wenn er sich in regelmäßigen Abständen vergewissert, daß diese Beträge nicht die durchschnittlichen Kosten der betreffenden Vorgänge übersteigen.

2. **Nach dem Gemeinschaftsrecht können Klagen auf Erstattung von Abgaben, die unter Verstoß gegen die Richtlinie 69/335 in ihrer geänderten Fassung erhoben worden sind, nicht mit der Begründung abgewiesen werden, daß die Erhebung dieser Abgaben auf einem entschuldbaren Irrtum der Behörden des Mitgliedstaats beruht, wenn die betreffenden Abgaben lange Zeit erhoben worden sind, ohne daß die Behörden oder die Abgabenpflichtigen sich ihrer Rechtswidrigkeit bewußt gewesen sind.**

3. **Das Gemeinschaftsrecht verwehrt es bei seinem derzeitigen Stand einem Mitgliedstaat, der die Richtlinie 69/335 in ihrer geänderten Fassung nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat, nicht, sich gegenüber Klagen auf Erstattung von Abgaben, die unter Verstoß gegen diese Richtlinie erhoben worden sind, auf eine nationale Verjährungsfrist, die vom Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Forderungen an läuft, zu berufen, sofern diese Frist für die Geltendmachung auf Gemeinschaftsrecht gestützter Ansprüche nicht ungünstiger ist als für die Geltendmachung auf innerstaatliches Recht gestützter Ansprüche und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.**

4. **Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 in ihrer geänderten Fassung begründet für den einzelnen Rechte, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.**

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 2. Dezember 1997.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias