SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 30. September 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 gehen auf Vorabentscheidungsersuchen des Tribunale Genua und des Tribunale Mailand zurück. Die Ersuchen wurden an den Gerichtshof gerichtet, damit die innerstaatlichen Gerichte darüber entscheiden können, ob bestimmte Vorschriften des italienischen Rechts, nach denen bei der Eintragung von Gesellschaften Abgaben fällig werden, mit dem Gemeinschaftsrecht und namentlich mit den Artikeln 10 und 12 Absatz 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25, im folgenden: Richtlinie) vereinbar sind.

2. Diese Vorschriften des italienischen Rechts sind auch Gegenstand der Rechtssache C-176/91 [1], d. h. eines von der Kommission gemäß Artikel 169 des Vertrages eingeleiteten Verstoßverfahrens. Dieses Verfahren begann mit einem Aufforderungsschreiben vom 29. Januar 1990, in dem eine Verletzung des in Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie enthaltenen Verbots der Erhebung von Abgaben bei der Eintragung von Gesellschaften geltend gemacht wurde. Da die Kommission auf dieses Schreiben keine Antwort erhielt, gab sie am 5. November 1990 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der wiederum eine Verletzung des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie kritisiert und Italien aufgefordert wurde, innerhalb von zwei Monaten ab Zustellung der Stellungnahme die für ihre Beachtung notwendigen Maßnahmen zu treffen. Die italienische Regierung antwortete darauf, solche Maßnahmen seien nicht notwendig, weil die fraglichen Abgaben im Jahre 1988 durch entsprechende Vorschriften geändert worden seien. Die italienische Regierung machte außerdem geltend, die fraglichen Abgaben würden von dem Verbot des Artikels 10 Buchstabe c nicht erfaßt und — hilfsweise — sie fielen in den Anwendungsbereich der in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie enthaltenen abweichenden Bestimmung. Die Kommission war mit den Erklärungen der italienischen Regierung, es bedürfe keiner weiteren Rechtsänderung, nicht zufrieden und sie rief daher mit einer am 5. Juli 1991 eingegangenen Klage den Gerichtshof an.

3. Bei den von der Klage erfaßten Vorschriften, zu denen die Kommission in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichtshofes feststellte, sie hätten bei Ablauf der in der begründeten Stellungnahme gesetzten Frist immer noch gegolten, handelt es sich um die folgenden Bestimmungen:

1) Artikel 3 Absätze 18 und 19 des Gesetzesdekrets Nr. 853 vom 19. Dezember 1984, das, mit Änderungen, als Gesetz Nr. 17 vom 17. Februar 1985 verabschiedet worden ist, und

2) Artikel 36 Absatz 8 des Gesetzesdekrets Nr. 69 vom 2. März 1989, das, mit Ände-

* Originalsprache: Englisch.

1 — Durch Beschluß des Präsidenten vom 18. März 1993 im Register des Gerichtshofes gestrichen.

rungen, als Gesetz Nr. 154 vom 27. April 1989 verabschiedet worden ist.

Im folgenden werde ich diese Bestimmungen die „umstrittenen Vorschriften" nennen. Wie wir später im einzelnen noch sehen werden, ist nach diesen Vorschriften in Italien eine Abgabe bei der ersten Eintragung einer Gesellschaft in das amtliche Register, wie auch eine jährliche Abgabe für die Aufrechterhaltung der Eintragung fällig.

4. In den Vorabentscheidungsersuchen wurden folgende Fragen gestellt:

In der Rechtssache C-71/91:

1. Können Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 ausschließlich als Gegenleistung für Dienstleistungen erhoben werden, die von der öffentlichen Verwaltung im Einzelinteresse des Antragstellers auf dessen Antrag individuell erbracht werden, oder zählen zu diesen Abgaben auch Steuern oder Abgaben, die für im Allgemeininteresse erbrachte Dienstleistungen gewöhnlich erhoben werden?

2. Stellt die Verwaltungstätigkeit des Staates zur Führung eines Registers, mit dem die Offenlegung aller gesellschaftsrechtlicher Vorgänge sichergestellt werden soll, *gemeinschaftsrechtlich* eine individuell erbrachte Dienstleistung dar, für die die Zahlung einer Abgabe im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG verlangt werden kann? Wenn ja, ist Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juni 1969 mit einer nationalen Regelung vereinbar, die der Gesellschaft im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie Steuern oder Abgaben auferlegt, deren Höhe nicht auf der Grundlage der Kosten der Dienstleistungen bemessen wird?

3. Ist Artikel 12 Absatz 2 der genannten Richtlinie mit einer nationalen Regelung (Artikel 36 Absätze 8 und 8a des Gesetzes Nr. 154 vom 27. April 1989) vereinbar, die den in Artikel 3 dieser Richtlinie genannten Aktiengesellschaften jährlich Steuern oder Abgaben auferlegt, die sich nicht nach den Kosten der Dienstleistung bemessen und die höher sind als diejenigen, die im Staatsgebiet von Gesellschaften mit beschränkter Haftung für gleichartige Vorgänge verlangt werden?

4. Ist die in Artikel 36 Absatz 8 des Gesetzes Nr. 154 vom 27. April 1989 vorgesehene jährliche Steuer für eine staatliche Konzession für die Eintragung der Gesellschaft in das Unternehmensregister eine gemäß Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 verbotene Steuer oder Abgabe?

Der Vorlagebeschluß enthielt in den Fragen 1 und 2 einige Schreibfehler, die hier bereits berichtigt sind.

5. In der Rechtssache C-178/91 wurden die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist unter Abgaben mit Gebührencharakter gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 nur das Entgelt für (freigestellte oder obligatorische) Leistungen, die von der öffentlichen Verwaltung im privaten Interesse des einzelnen erbracht werden, oder auch eine Abgabe für im allgemeinen Interesse erbrachte Leistungen zu verstehen?

2. Muß die nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 — als Abgabe mit Gebührencharakter — zulässige finanzielle Belastung ein in einem angemessenen Verhältnis zu den tatsächlichen Kosten der erbrachten Leistung stehendes Entgelt darstellen (wie der Gerichtshof mehrfach entschieden hat, wenn auch in Fällen, die ein anderes Gebiet, das Zollrecht, bezüglich der Kosten einer nicht freigestellten, sondern obligatorischen Leistung betrafen, so z. B. Urteil vom 12. Juli 1977 in der Rechtssache 89/76, Kommission/Niederlande, Slg. 1977, 1355, Randnr. 16, und andere, spätere Urteile, zuletzt Urteil vom 21. März 1991 in der Rechtssache C-209/89, Kommission/Italienische Republik), oder können diese tatsächlichen Kosten der Leistung völlig außer Betracht bleiben?

3. Sind Artikel 10 und 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG dahin auszulegen, daß sie der Einführung und/oder Beibehaltung einer nationalen Regelung — wie sie der italienische Gesetzgeber mit Artikel 3 Absatz 19 des Gesetzesdekrets Nr. 853 vom 19. Dezember 1984 (verabschiedet als Gesetz Nr. 17 vom 17. Februar 1985) eingeführt und wie sie durch Artikel 36 Absatz 8 des Gesetzesdekrets Nr. 69 vom 2. März 1988 (verabschiedet als Gesetz Nr. 154 vom 27. April 1989) geändert worden ist — entgegenstehen, nach der jährlich eine nicht nach den Kosten der erbrachten Leistung berechnete oder berechenbare Abgabe in einer Höhe zu entrichten ist, die erheblich über dem Betrag liegt, der für denselben Dienst von anderen Kapital- oder Nichtkapital-Gesellschaften zu entrichten ist (die Abgabe ist z. B. für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf 3,5 Millionen Lire und für die anderen Arten von Gesellschaften auf 500 000 LIT festgesetzt worden)?

6. Im folgenden werde ich zunächst auf die Rechtssache C-176/91 eingehen, also auf das mit einer Klage der Kommission eingeleitete Verfahren. Danach wird sich zeigen, wie auf die in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 gestellten Fragen zu antworten ist.

Rechtssache C-176/91

7. Bevor ich die umstrittenen Vorschriften im einzelnen darstelle, werde ich kurz die einschlägigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts erwähnen.

8. Zweck der Richtlinie ist es, den freien Kapitalverkehr dadurch zu fördern, daß die Steuern auf die Einbringung von Kapital in Gesellschaften und Unternehmen harmoni-

siert und die Wertpapiersteuer sowie andere indirekte Steuern mit den Merkmalen der Gesellschaftssteuer oder der Wertpapiersteuer abgeschafft werden. In Artikel 3 der Richtlinie sind die Gesellschaften und Unternehmen aufgeführt, die der Gesellschaftssteuer unterliegen (in der Richtlinie werden sie „Kapitalgesellschaften" genannt), und in Artikel 4 werden die Vorgänge genannt, bei denen Gesellschaftssteuer fällig werden kann. Gemäß Artikel 7 der Richtlinie, der zuletzt durch Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geändert worden ist, müssen die Mitgliedstaaten solche Vorgänge entweder von der Gesellschaftssteuer befreien oder auf sie einen einheitlichen Satz von höchsten 1 v. H. anwenden.

9. In der achten Begründungserwägung der Richtlinie heißt es:

„Die Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftssteuer oder die Wertpapiersteuer gefährdet die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden; infolgedessen ist die Aufhebung dieser Steuern erforderlich."

Dementsprechend bestimmt Artikel 10 der Richtlinie:

„Abgesehen von der Gesellschaftssteuer 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 aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann."

In Artikel 12 Absatz 1 heißt es allerdings:

„In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten folgendes erheben:

...

e) Abgaben mit Gebührencharakter;

..."

10. Der Sinn des in Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie enthaltenen Verbots ist meines Erachtens klar. Die in Artikel 7 vorgesehene Harmonisierung der Höchstsätze der Gesellschaftssteuer wäre wirkungslos, wenn die Mitgliedstaaten weiterhin Abgaben unter Umständen erheben könnten, die denen ähnlich sind, bei denen Gesellschaftssteuer nach Artikel 4 der Richtlinie fällig wird. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 können insbesondere die folgenden Vorgänge der Gesellschaftssteuer unterliegen:

„a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;

b) die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft;

c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;

...“

Würden bei diesen Vorgängen über die Gesellschaftssteuer hinaus Abgaben fällig, so würde offensichtlich die in Artikel 7 der Richtlinie vorgesehene Harmonisierung der Höchstsätze der Steuer beeinträchtigt. Es hat aber keinen Sinn, eine Kapitalgesellschaft zu gründen und sie mit Kapital auszustatten, ohne die gesetzlichen Formalitäten zu erfüllen, die für eine rechtmäßige Betätigung notwendig sind. Dementsprechend ist es nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie verboten, derartige Formalitäten und namentlich die Eintragung der Gesellschaft in das amtliche Register mit einer Abgabe zu belegen. Gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e ist es aber gleichwohl erlaubt, bestimmte Abgaben zu erheben.

Dabei handelt es sich um solche mit „Gebührencharakter“ (in der französischen Fassung der Richtlinie wird die Wendung „des droits ayant un caractère rémunératoire“ verwendet).

11. Es ist auch darauf hinzuweisen, daß die Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 68/151/EWG des Rates vom 9. März 1969 (ABl. L 65, S. 8), der ersten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie, verpflichtet sind, ein Gesellschaftsregister zu führen. In Artikel 1 dieser Richtlinie sind die von ihr erfaßten Gesellschaften aufgeführt, und Artikel 2 enthält bestimmte für diese Gesellschaften geltende Offenlegungspflichten. In Artikel 3 heißt es:

„1. In jedem Mitgliedstaat wird entweder bei einem zentralen Register oder bei einem Handels- oder Gesellschaftsregister für jede der dort eingetragenen Gesellschaften eine Akte angelegt.

2. Alle Urkunden und Angaben, die nach Artikel 2 der Offenlegung unterliegen, sind in dieser Akte zu hinterlegen oder in das Register einzutragen; der Gegenstand der Eintragungen in das Register muß in jedem Fall aus der Akte ersichtlich sein.

3. Vollständige oder auszugsweise Abschriften der in Artikel 2 bezeichneten Urkunden oder Angaben sind auf schriftliches Verlangen zuzusenden. Die Gebühren für die Erteilung dieser Abschriften dürfen die Verwaltungskosten nicht übersteigen.

...“

Diese Anforderungen könnten in bezug auf die in Artikel 1 genannten Gesellschaften offensichtlich nicht erfüllt werden, wenn diese Gesellschaften nicht nach innerstaatlichem Recht in ein geeignetes Register eingetragen werden müßten.

Die umstrittenen Vorschriften

12. In der Klageschrift macht die Kommission geltend, daß in den umstrittenen Vorschriften Abgaben festgelegt seien, die von Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie erfaßt würden und nicht in den Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e fielen. Die italienische Regierung ist dagegen der Ansicht, die fraglichen Abgaben würden von Artikel 10 Buchstabe c nicht erfaßt oder — hilfsweise — sie seien in jedem Fall als „Abgaben

mit Gebührencharakter" im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e anzusehen. Um diese Ansichten bewerten zu können, sind zunächst die umstrittenen Vorschriften im einzelnen zu prüfen. Insofern ist von Interesse, daß die in der Klageschrift der Kommission enthaltene Darstellung der einschlägigen Vorschriften des italienischen Rechts von der italienischen Regierung nicht beanstandet wird.

13. Erstens ist darauf hinzuweisen, daß es in Italien bis jetzt kein zentrales Gesellschaftsregister gibt. Statt dessen werden Gesellschaften in Register eingetragen, die bei der Kanzlei des Gerichts (Tribunale) des zuständigen Gebiets geführt werden. Die Eintragung der Gesellschaft in das vorgesehene Register ist eine Formalität, von deren Erfüllung nach italienischem Recht der Erwerb der Rechtspersönlichkeit und der Beginn der Geschäftstätigkeit abhängt. Nach Eintragung der Gesellschaft scheint diese aber wirksam zu bleiben, auch wenn die bei der Eintragung fälligen Abgaben nicht gezahlt worden sind; Zweifel daran, ob die Eintragung bei Nichtzahlung der jährlichen Abgabe automatisch zu löschen sei, wurden durch Artikel 8 Absatz 6 des Gesetzesdekrets Nr. 173 vom 13. Mai 1988 ausgeräumt. Andererseits kann ein Antrag auf Eintragung wegen Nichtzahlung der bei der ersten Eintragung fälligen Abgaben abgelehnt werden (vgl. z. B. die zur Zeit beim Gerichtshof anhängige Rechtssache 265/91, Boero), und eine Gesellschaft, die die Abgaben nach der Eintragung nicht zahlt, kann mit einer Geldbuße bis zum Sechsfachen des Betrags der geschuldeten Abgaben belegt werden. In Artikel 2194 des italienischen Bürgerlichen Gesetzbuches sind außerdem finanzielle Sanktionen für den Fall vorgesehen, daß mit Hilfe einer nichteingetragenen Gesellschaft eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.

14. Es kann also nicht daran gezweifelt werden, daß die Zahlung der jährlichen Eintragungsabgabe nach italienischem Recht eine Bedingung ist, die eine Gesellschaft, die unter Beibehaltung der Eintragung ihre Geschäftstätigkeit fortsetzen will, erfüllen muß, so wie die Zahlung der Abgabe bei der ersten Eintragung eine Bedingung dafür ist, daß die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit aufnehmen kann.

15. Die von der Kommission gerügten Abgaben wurden ursprünglich durch das Präsidialdekret Nr. 641 vom 26. Oktober 1972 eingeführt, das die Überschrift trug „Disciplina delle tasse sulle concessioni governative" (Regelung der Abgaben auf staatliche Konzessionen). Die dem Dekret beigefügte Tabelle, in der die Eintragungsakte, für die Abgaben zu entrichten sind, umschrieben sind, ist weiterhin maßgeblich, obgleich die Abgaben durch spätere Vorschriften erhöht wurden. Zu den der „staatlichen Konzessionsabgabe" unterliegenden Vorgängen gehören die folgenden:

a) Gründung der Gesellschaft;

b) Kapitalerhöhung;

c) Verlängerung des Bestandes der Gesellschaft;

d) Änderung ihres Zwecks;

e) Zusammenschluß von Gesellschaften.

Ursprünglich betrug die Abgabe 20 000 LIT, sie wurde aber durch spätere Dekrete erhöht. Eine wesentliche Erhöhung erfolgte insbesondere durch Gesetzesdekret Nr. 853 vom 19. Dezember 1984; danach waren 5 000 000 LIT für die Eintragung der

Gründung einer Aktiengesellschaft — „società per azione" (SpA) — zu entrichten, 1 000 000 LIT im Falle der Gesellschaft mit beschränkter Haftung — „società a responsabilità limitata" (Srl) — und 100 000 LIT im Falle anderer Gesellschaften, einschließlich der Kommanditgesellschaft auf Aktien — „società in accomandita per azioni" (Sapa). Artikel 3 Absatz 19 des Gesetzesdekrets Nr. 853 bestimmte ferner, daß die Abgabe für die Eintragung einer Gesellschaft nicht nur bei der ersten Eintragung fällig ist, sondern auch solange die Gesellschaft im Register eingetragen bleibt, und zwar zum 30. Juni jedes folgenden Jahres. Die zuletzt genannte Vorschrift gilt immer noch und gehört zu den Maßnahmen, die die Kommission beanstandet.

16. In der Klageschrift greift die Kommission die Abgabe an, soweit sie unter den beiden erwähnten Umständen erhoben wird, d. h. 1) die bei der ersten Eintragung der Gesellschaft fällige Abgabe und 2) die bei Aufrechterhaltung der Eintragung jährlich fällig werdende Abgabe. Die Klage bezieht sich aber nicht auf die anderen im Dekret von 1972 erwähnten Punkte (nämlich die oben unter Randnummer 15 unter b bis e erwähnten).

17. Die Klage betrifft die Abgabesätze, die bei Ablauf der in der begründeten Stellungnahme der Kommission vom 5. November 1990 festgesetzten Zweimonatsfrist gegolten haben. Sie scheinen außerdem auch jetzt noch gültig zu sein. Die Sätze wurden in Artikel 36 des Gesetzesdekrets Nr. 69 vom 2. März 1989 festgesetzt und sie blieben aufgrund des Gesetzes Nr. 154 vom 27. April 1989 in Kraft; sie betragen bei einer SpA 12 000 000 LIT bei der ersten Eintragung wie auch in jedem folgenden Jahr und bei einer Srl in beiden Fällen 3 500 000 LIT. Bei anderen Kapitalgesellschaften gilt eine Abgabe in Höhe von 500 000 LIT. Die Kommission hat ausgeführt, daß die für eine SpA geltenden Beträge, die ursprünglich bescheiden gewesen seien, jetzt mehr als das 48fache des bei vergleichbaren Vorgängen in anderen Mitgliedstaaten durchschnittlich fällig werdenden Betrages (nämlich 162 ECU) ausmachten. Nach den Erklärungen der Kommission liegen die in anderen Mitgliedstaaten fälligen Beträge zwischen 725 ECU (Dänemark) und 170 ECU (Frankreich) einerseits, den beiden höchsten, sowie 16,7 ECU (Portugal) andererseits, dem niedrigsten, während in Italien 7 853,4 ECU (bei einer SpA) und 2 290 ECU (bei einer Srl) fällig werden.

18. Was die Eintragung der anderen in dem Präsidialdekret vom 26. Oktober 1972 erwähnten Vorgänge angeht, so ist die Abgabe von ursprünglich 20 000 LIT auf nunmehr 98 000 LIT gestiegen.

19. Es ist darauf hinzuweisen, daß die erwähnten, bei der Eintragung von Gesellschaften fällig werdenden Abgaben zusätzlich zu und unabhängig von der 1 %igen Abgabe zu entrichten sind, die für die Einbringung von Kapital in die Gesellschaft zu zahlen ist. Die streitigen Abgaben kommen also zu der nach den Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie fälligen Gesellschaftssteuer hinzu, die gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie für Gesellschaften in der Form der SpA wie auch für Gesellschaften in der Form der Srl und der Sapa gilt. Wie die italienische Regierung außerdem auf eine schriftliche Frage des Gerichtshofes bestätigt hat, sind Gebühren in Höhe von 8 000 LIT bei der ersten Eintragung einer Gesellschaft auch nach dem Gesetz Nr. 900 vom 24. Dezember 1976 in der Fassung des Gesetzes Nr. 99 vom 21. Februar 1989 zu entrichten.

Vereinbarkeit mit der Richtlinie

1) „Abgaben für die Eintragung"

20. Wie die Kommission hervorhebt, verbietet Artikel 10 der Richtlinie — was Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen mit Erwerbszweck angeht — nicht nur, auf die in Artikel 4 der Richtlinie genannten Vorgänge irgendwelche Steuern, abgesehen von der Gesellschaftssteuer, zu erheben (vgl. Artikel 10 Buchstabe a), sondern auch die Erhebung solcher Steuern oder Abgaben auf „die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität" (Artikel 10 Buchstabe c). Die Kommission macht daher zunächst geltend, nach den umstrittenen Vorschriften werde eine Abgabe erhoben, die vom Verbot des Artikels 10 Buchstabe c erfaßt werde.

21. Diese Wertung ist meines Erachtens zwingend. Zwar ist nach italienischem Recht eine Abgabe nicht nur bei der ersten Eintragung der Gesellschaft, also einer der Aufnahme der Geschäftstätigkeit vorausgehenden Formalität, fällig, sondern auch wegen der weiteren Aufrechterhaltung der Eintragung im Register. Es ist aber, wenn nach der Richtlinie die Erhebung einer Abgabe bei der ersten Eintragung untersagt ist, schwer zu erkennen, wie eine jährliche Abgabe, die für das erste und jedes weitere Jahr der Eintragung zu entrichten ist, nicht verboten sein könnte; andernfalls könnte sich ein Mitgliedstaat dem Verbot des Artikels 10 Buchstabe c einfach dadurch entziehen, daß die verbotene Abgabe wiederholt erhoben wird. Dementsprechend bin ich auch der Meinung, daß eine Abgabe selbst dann verboten wäre, wenn sie nur in den auf die Eintragung folgenden Jahren erhoben würde; denn wenn eine Abgabe bei der dem Beginn der Geschäftstätigkeit einer Gesellschaft vorausgehenden Eintragung verboten ist, muß auch eine Abgabe verboten sein, die in den darauffolgenden Jahren wegen dieser Eintragung erhoben wird. Eine andere Wertung würde zu dem unsinnigen Ergebnis führen, daß eine verbotene Abgabe rechtmäßig würde, wenn ihre Entrichtung auf ein späteres Jahr verschoben würde. Ich kann daher der von der italienischen Regierung in der Klagebeantwortung vorgebrachten Ansicht nicht folgen, die Tatsache, daß es sich bei den umstrittenen Abgaben um jährliche Abgaben handele, reiche aus, um sie vom Anwendungsbereich des Artikels 10 Buchstabe c auszunehmen.

22. Meines Erachtens kann also das Verbot des Artikels 10 Buchstabe c nicht auf Abgaben beschränkt sein, die fällig werden, bevor eine Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit tatsächlich aufnimmt. Sinn der Vorschrift ist es eindeutig, die Erhebung aller Abgaben — außer der Gesellschaftssteuer — im Hinblick auf die Eintragungsformalität zu verhindern, wie auch die Erhebung aller Abgaben im Hinblick auf andere Formalitäten, die wie die Eintragung vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft erfüllt sein müssen. Wie wir gesehen haben, ist die Aufrechterhaltung der Eintragung im Register in gleicher Weise eine Bedingung für die rechtmäßige Fortsetzung der Geschäftstätigkeit einer Gesellschaft wie ihre Eintragung bei der Gründung. Daraus folgt, daß die in Artikel 10 Buchstabe c enthaltene Wendung „einer Tätigkeit vorangehende" nicht rein zeitlich zu verstehen ist; bemerkenswert ist insofern, daß in der französischen und italienischen Fassung der Richtlinie nicht vom „Beginn" der Geschäftstätigkeit gesprochen wird, sondern nur von „der *Ausübung* einer Tätigkeit" vorangehenden Formalitäten („exercise of an activity", „préalable à l'exercice d'une activité", „preliminare a l'esercizio di un'attività"). Ich bin daher der Meinung, daß sich das Verbot des Artikels

10 Buchstabe c der Richtlinie auf Abgaben erstreckt, die bei Erfüllung jedes Formerfordernisses — wie der Aufrechterhaltung der Eintragung der Gesellschaft im Register — fällig werden, dem eine Gesellschaft, die eine Geschäftstätigkeit ausüben will, wegen ihrer Rechtsform zu genügen hat.

23. Um einer solchen Schlußfolgerung zu entgehen, nimmt die italienische Regierung — zustimmend — auf die Argumente Bezug, die das Vereinigte Königreich in seinen schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache C-71/91 dem Gerichtshof unterbreitet hat. Darin wie auch in den Erklärungen in der Rechtssache C-178/91 bringt das Vereinigte Königreich vor, eine jährliche Abgabe könne nach der Richtlinie nicht verboten sein, denn diese habe es nur mit Abgaben auf die Ansammlung von Kapital zu tun, zu der es etwa komme, wenn eine Gesellschaft zum ersten Mal eingetragen werde und danach Aktien ausgeben könne. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs gilt die Richtlinie nicht für Abgaben, zu denen es nach Beginn der Geschäftstätigkeit kommt, es sei denn, die Abgabe beziehe sich auf eine spätere Ansammlung von Kapital im Wege der Erhöhung des Gesellschaftskapitals oder auf Änderungen des Sitzes oder der Gesellschaftsstruktur oder es handle sich schließlich um einen „offensichtlichen Versuch, die Vorschriften der Richtlinie zu umgehen".

24. Meines Erachtens kann aber, wie ich schon erwähnt habe, sinnvollerweise kein Unterschied gemacht werden zwischen einer Abgabe auf die erste Eintragung einer Gesellschaft und einer späteren jährlichen Abgabe, die die Gesellschaft zu zahlen hat, solange sie im Register eingetragen bleibt. Normalerweise erfüllt eine Gesellschaft die formellen, für die Aufnahme der Geschäftstätigkeit geltenden Erfordernisse nicht nur, um mit der Tätigkeit beginnen, sondern auch, um sie in späteren Jahren fortführen zu können. Würde man zwischen diesen beiden Abgaben einen Unterschied machen, so wäre damit die Tür für eine — offene oder andersartige — Umgehung des in Artikel 10 Buchstabe c enthaltenen Verbots geöffnet. Wie wir gesehen haben, kann eine solche Unterscheidung jedenfalls nicht auf den Wortlaut des Artikels 10 Buchstabe c gestützt werden.

25. Darüber hinaus darf nicht vergessen werden, welcher Zweck letzten Endes mit der Richtlinie verfolgt wird. Er wird in der zweiten Begründungserwägung wie folgt gekennzeichnet:

„Die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ... sind Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, die den freien Kapitalverkehr behindern und deshalb durch eine Harmonisierung beseitigt werden sollen."

Es ist klar, daß eine jährliche, wegen der Aufrechterhaltung der Eintragung einer Kapitalgesellschaft erhobene Abgabe sich in genau der gleichen Weise wie eine Abgabe auf die erste Eintragung auf den freien Kapitalverkehr auswirken kann, denn eine Gesellschaft wird normalerweise — wie ich schon ausgeführt habe — in der Absicht gegründet und eingetragen, eine Geschäftstätigkeit über Jahre hinweg auszuüben. Wer in die Gesellschaft Kapital einbringt, kennt die ständige Verpflichtung zur Zahlung der jährlichen Abgabe, und seine Bereitschaft, Kapital einzubringen wird dadurch in genau der gleichen Weise berührt, wie durch die Verpflichtung zur Zahlung der Abgabe bei der ersten Eintragung. Tatsächlich kann sich die jährliche Abgabe, die für die Gesellschaft eine fortdauernde Belastung darstellt, auf die Einbringung von Kapital stärker auswirken, als

eine Zahlungsverpflichtung, die nur einmal zu erfüllen ist. Alle Versuche, einen Unterschied zwischen einer einmaligen und einer jährlichen Abgabe zu machen, müssen daher — wie mir scheint — notwendigerweise fehlschlagen.

2) „Abgaben mit Gebührencharakter"

26. Auch wenn eine Abgabe von dem Verbot des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie erfaßt wird, ist sie natürlich zulässig, wenn sie zu einer der in Artikel 12 Absatz 1 abschließend aufgezählten Ausnahmen gehört. Es ist deshalb noch auf den zweiten Teil der von der Kommission vorgetragenen Argumentation einzugehen, wonach die in den umstrittenen Vorschriften vorgesehenen Abgaben nicht in den Anwendungsbereich dieser Ausnahmebestimmung fallen.

27. Bekanntlich können Mitgliedstaaten gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e in Abweichung von Artikel 10 Buchstabe c bei der Eintragung einer Gesellschaft „Abgaben mit Gebührencharakter" erheben. Die Kommission hat ausgeführt, daß der Begriff der „Gebühren" in der Richtlinie nicht definiert wird, sie meint aber, bei der Auslegung dieses Begriffes können die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Artikeln 12, 13 und 16 des Vertrages hilfreich sein. So hat der Gerichtshof festgestellt, daß das in diesen Artikeln enthaltene Verbot der Abgaben zollgleicher Wirkung eine Abgabe nicht erfaßt, die „ein der Höhe nach angemessenes Entgelt für einen dem Exporteur tatsächlich geleisteten Dienst darstellt": vgl. Rechtssache 46/76 (Bauhuis/Niederlande, Slg. 1977, 5, Randnr. 11). Eine solche Abgabe darf aber nicht höher sein als die tatsächlichen Kosten der Verrichtungen, für die sie erhoben wird, und diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Betrag der Gebühr und den Kosten der fraglichen Verrichtungen besteht: vgl. Rechtssache C-111/89 (Bakker Hillegom, Slg. 1990, I-1735, Randnrn. 11 bis 13). Unter bestimmten Umständen können Abgaben mit den Artikeln 12, 13 und 16 des Vertrages auch vereinbar sein, wenn sie mit Verrichtungen zusammenhängen, die nicht im Interesse der Erzeuger vorgenommen werden, sondern zur Erfüllung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen: vgl. das Urteil Bauhuis, Randnummer 31, und das Urteil Bakker Hillegom, Randnummer 10.

28. Die Eintragung einer Gesellschaft in das amtliche Register erfolgt natürlich, auch wenn die Verpflichtung zur Eintragung im Gemeinschaftsrecht festgelegt worden ist, nicht nur im Interesse der Gesellschaft: siehe oben Randnummer 11. In jedem Fall ist aber nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e klar, daß eine Abgabe in Form einer Gebühr wegen der Eintragung der Gesellschaft erhoben werden kann. Die Tragweite der in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e enthaltenen Ausnahme sollte daher, wie mir scheint, in erster Linie nach Wortlaut und Zweck der Richtlinie selbst bestimmt werden, und nicht mit Hilfe der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Artikeln 12, 13 und 16 des Vertrages.

29. Es ist sicher richtig, daß sich der Gerichtshof bei der Annahme, es gebe für Abgaben mit Gebührencharakter eine

begrenzte Ausnahme vom Verbot der Abgaben zollgleicher Wirkung, von ähnlichen Überlegungen leiten ließ, wie sie auch für den Gemeinschaftsgesetzgeber bei Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie eine Rolle spielten. In beiden Fällen ging man offenbar davon aus, daß sich das fragliche Verbot nicht auf Abgaben erstrecken sollte, die als Vergütung für geleistete Dienste — sei es, daß die Leistung auf Antrag des Leistungsempfängers oder aufgrund einer gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zustande kommt — gerechtfertigt werden können. Insoweit kann also bei der Entscheidung, ob eine bestimmte Abgabe nach der Richtlinie zulässig ist, die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu zollgleichen Abgaben von bestimmten Nutzen sein, auch wenn nicht davon ausgegangen werden sollte, daß sich diese Rechtsprechung ohne weiteres auf die von der Richtlinie erfaßten Abgaben übertragen läßt.

30. In der Klagebeantwortung vertritt die italienische Regierung die Ansicht, daß zu den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie erwähnten „Gebühren" alle Gebühren zu rechnen seien, die für die Finanzierung eines sich auf Kapitalgesellschaften beziehenden öffentlichen Dienstes erforderlich seien. Den in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 vorgelegten Erklärungen der italienischen Regierung ist zu entnehmen, daß nach ihrer Ansicht die Definition eines solchen Dienstes die gesamte Informations- und Offenlegungsregelung für Vorgänge umfaßt, die in das amtliche Register aufzunehmen sind. Auch in der mündlichen Verhandlung hat die italienische Regierung hervorgehoben, Zweck der umstrittenen Abgaben sei es, den gesamten Mechanismus der Offenlegung von Schriftstücken und Einzelheiten, die sich auf Kapitalgesellschaften bezögen, zu finanzieren, und dieser Zweck erkläre auch, warum die Abgabe jährlich erhoben werde. Die italienische Regierung räumt allerdings ein, ein solches System sei für die gesamte Öffentlichkeit, der die Informationen zugänglich gemacht würden, von Nutzen, und nicht nur für die Gesellschaften, deren Akte in das Register eingetragen würden. Man kann auch annehmen, daß die Führung eines Gesellschaftsregisters für andere Zweige der öffentlichen Verwaltung von Nutzen ist, z. B. für die Polizei, die Staatsanwaltschaft und die Dienststellen der Regierung, die für Gesellschaftsstatistiken und Wirtschaftsfragen verantwortlich sind.

31. Nach meiner Ansicht und entgegen der Auffassung der italienischen Regierung kann der Begriff der nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie zulässigen „Gebühren" nicht so weit verstanden werden, daß davon alle Abgaben zur Finanzierung der öffentlichen Dienste erfaßt werden, die mit den für Kapitalgesellschaften geltenden Offenlegungspflichten zu tun haben. Als Ausnahme von dem in Artikel 10 enthaltenen Verbot der Erhebung von Abgaben mit ähnlicher Wirkung wie Gesellschaftssteuern, ist Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e eher eng als weit auszulegen, und dies namentlich in Anbetracht des klaren und eindeutigen Wortlauts von Artikel 10, in dem ausdrücklich von „keinerlei anderen Steuern oder Abgaben" die Rede ist, die sich auf die erwähnten Vorgänge beziehen. Danach liegt es offensichtlich nahe, die Wendung „Abgaben mit Gebührencharakter" so zu verstehen, daß davon nur Abgaben erfaßt werden, die Vergütungen für geleistete Dienste — gleichgültig, ob diese nur zugunsten des Empfängers erbracht werden oder aufgrund einer gesetzlichen Anordnung — darstellen. Diese Deutung wird übrigens durch die französische Fassung der Richtlinie bekräftigt, in der, wie wir gesehen haben, von „droits ayant un caractère rémunératoire" die Rede ist.

32. Daraus folgt, daß bei der Festsetzung der Gebühren für Gesellschaftseintragungen nur

die Kosten berücksichtigt werden können, die der Verwaltung bei den fraglichen Eintragungen entstehen. Die anderen mit der Regelung verbundenen Kosten, insbesondere die durch die Information der Öffentlichkeit verursachten, müssen auf andere Weise finanziert werden, etwa mit Hilfe einer Gebühr, die die Auskunftsempfänger zu entrichten haben. Bekanntlich können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 3 der ersten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie eine Gebühr in Höhe der Verwaltungskosten von Personen erheben, die Auskünfte über gemäß Artikel 2 der Richtlinie offenzulegende Vorgänge verlangen. Solche Gebühren scheinen übrigens in Italien tatsächlich erhoben zu werden. Nach den von Cispadana Costruzioni in der Rechtssache C-178/91 vorgelegten schriftlichen Erklärungen sind Gebühren zu entrichten für die Einsichtnahme in eine Akte des Registers sowie für Abschriften von eingetragenen Schriftstücken, und zusätzliche Gebühren werden für die Beglaubigung solcher Abschriften fällig — was von der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung nicht bestritten worden ist.

33. In den schriftlichen Erklärungen, die in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 vorgelegt worden sind, hat das Vereinigte Königreich den Standpunkt vertreten, es könne nicht Sinn der Richtlinie sein, einem Mitgliedstaat Beschränkungen hinsichtlich der Finanzierung seiner Eintragungsregelung oder der für Gesellschaften geltenden Verwaltungsregelung aufzuerlegen, und es müsse daher jede für einen solchen Zweck erhobene Abgabe nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e zulässig sein. Wie wir schon gesehen haben, kann aber in einer Abgabe, die dazu dient, das ganze System der Eintragung von Gesellschaften, einschließlich der für die Öffentlichkeit bestimmten Dienste zu finanzieren, keine Gebühr im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie gesehen werden, und sie muß daher gemäß Artikel 10 Buchstabe c verboten sein. Für mich ist es auch gar nicht überraschend, daß der Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten in dieser Weise eingeschränkt ist, denn offensichtlich ist es der Zweck des Artikels 10 Buchstabe c, die Erhebung von Abgaben auszuschließen, die ähnliche Wirkungen haben, wie die durch die Richtlinie harmonisierten Steuern.

34. Bei den im vorliegenden Fall umstrittenen Abgaben ist klar, daß es keine unmittelbare Beziehung zwischen ihrer Höhe und den Verwaltungskosten gibt, die durch die Eintragung von Gesellschaften und die Aufrechterhaltung der Eintragungen entstehen. Dies ist besonders offensichtlich bei den jährlichen Abgaben, die nach der ersten Eintragung erhoben werden. Daß es an einer unmittelbaren Beziehung zwischen der Abgabenhöhe und den Eintragungskosten fehlt, zeigt auch das deutliche Mißverhältnis zwischen den in Italien erhobenen Abgaben und den Abgaben, die bei gleichartigen Vorgängen in anderen Mitgliedstaaten fällig werden. Entgegen den von der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung abgegebenen Erklärungen erscheint mir äußerst zweifelhaft, ob sich derart große Unterschiede in der Abgabenhöhe mit den höheren Kosten, die ein dezentralisiertes System der Eintragung von Gesellschaften verursacht, erklären lassen, oder mit einem entsprechende Mangel an Effizienz bei den beteiligten Beamten (eine von der italienischen Regierung gleichfalls angeführte Möglichkeit der Erklärung). Jedenfalls ist klar, daß es der italienischen Regierung gar nicht darum geht, die Abgabenhöhe unter Hinweis auf die durch die Eintragung verursachten Kosten zu rechtfertigen, räumt sie doch ohne weiteres ein, daß mit den Abgaben das gesamte für Gesellschaften geltende Offenlegungssystem, einschließlich der Information der Öffentlichkeit, finanziert werden soll. Aber selbst letzteres ist von der italienischen Regierung nicht konkret belegt worden. Es

gibt also nicht einmal einen ausreichenden Beweis dafür, daß die — unter Nummer 20 der Klageschrift gemachten — Ausführungen der Kommission nicht zutreffe, die aufgrund der umstrittenen Vorschriften erhobenen Abgaben dienten ganz einfach dazu, der italienischen Staatskasse Einnahmen zu verschaffen.

35. Für mich gibt es somit keinen Zweifel daran, daß Italien durch die Beibehaltung der umstrittenen Vorschriften seine Verpflichtungen aus Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie und damit seine Verpflichtungen aus Artikel 189 des Vertrages verletzt.

Zu den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91

36. Nach den Vorabentscheidungsersuchen der Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 soll im wesentlichen geklärt werden, ob eine innerstaatliche Regelung der Art, wie sie mit der Klage der Kommission angegriffen wird, mit Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie vereinbar ist. Diese Frage muß, wie ich schon gezeigt habe, verneint werden. Die Unvereinbarkeit ergibt sich daraus, daß es an einer unmittelbaren Beziehung zwischen den für die Eintragung erhobenen Abgaben einerseits und den Kosten dieser den betroffenen Gesellschaften gegenüber erbrachten Dienstleistung andererseits fehlt.

37. Zwar müssen somit den nach der Richtlinie zulässigen Abgaben die tatsächlichen Kosten für die Durchführung der Eintragung zugrunde liegen; klar ist aber auch, daß die Mitgliedstaaten das Recht haben, eine pauschal festgesetzte Standardgebühr für die Eintragung zu erheben. Offensichtlich liegt es sowohl im Interesse der eingetragenen Gesellschaften als auch der Registerbehörde, daß eine Standardgebühr im voraus festgelegt wird, und außerdem ist es nicht wahrscheinlich, daß die durch die Eintragung verursachten Kosten je nach Gesellschaft erheblich schwanken. Man kann auch annehmen, daß eine nach den verschiedenen Gesellschaftsarten abgestufte Gebührentabelle mit den Zielen der Richtlinie vereinbar ist, weil eine bestimmte Gebührenhöhe eine Gesellschaft mit größerem Kapital wahrscheinlich weniger belastet, und die Erhebung einer höheren Gebühr bei einer solchen Gesellschaft die Verringerung der Belastung bei kleineren Gesellschaften erlauben würde. Nach den Ausführungen der Kommission in der Klageschrift in der Rechtssache C-176/91 scheint es so zu sein, daß in verschiedenen Mitgliedstaaten tatsächlich eine Gebührentabelle mit unterschiedlichen, nach dem Gesellschaftskapital bemessenen Sätzen angewandt wird. Eine solche Abgabenregelung ist — wie mir scheint — grundsätzlich zulässig, solange der Gesamtbetrag der erhobenen Eintragungsgebühren nicht wesentlich höher ist, als die durch die Eintragungen insgesamt verursachten Kosten.

38. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, daß weder das Tribunale Genua noch das Tribunale Mailand danach gefragt hat, ob die einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie unmittelbare Wirkung haben. Es ist aber klar, daß Artikel 10 Buchstabe c hinreichend genau und nicht an Bedingungen geknüpft ist, so daß man sich deshalb auf ihn gegen eine innerstaatliche Vorschrift berufen kann, nach der bei der Eintragung einer Gesellschaft Abgaben erhoben werden, die keine Abgaben mit „Gebührencharakter" im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e sind.

Schlußfolgerung

39. Der Gerichtshof sollte also meines Erachtens in der Rechtssache C-176/91

1) feststellen, daß die Italienische Republik dadurch ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verletzt, daß sie — unter Mißachtung des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates — wegen der Eintragung einer Kapitalgesellschaft in das amtliche Register und wegen der Aufrechterhaltung dieser Eintragung Abgaben erhebt, denen nicht die tatsächlichen Kosten für die Eintragung der Gesellschaften in das Register und deren Aufrechterhaltung zugrunde liegen;

2) die Italienische Republik zur Tragung der Kosten verurteilen.

40. Die vom Tribunale Genua in der Rechtssache C-71/91 und vom Tribunale Mailand in der Rechtssache C-178/91 gestellten Fragen sollten wie folgt beantwortet werden:

Nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates ist es untersagt, wegen der Eintragung einer Kapitalgesellschaft in das amtliche Register oder der Aufrechterhaltung der Eintragung jährlich oder bei der ersten Eintragung der Gesellschaft fällig werdende Abgaben zu erheben, denen nicht die tatsächlichen Kosten der Eintragung der Gesellschaften in das Register und deren Aufrechterhaltung zugrunde liegen.